

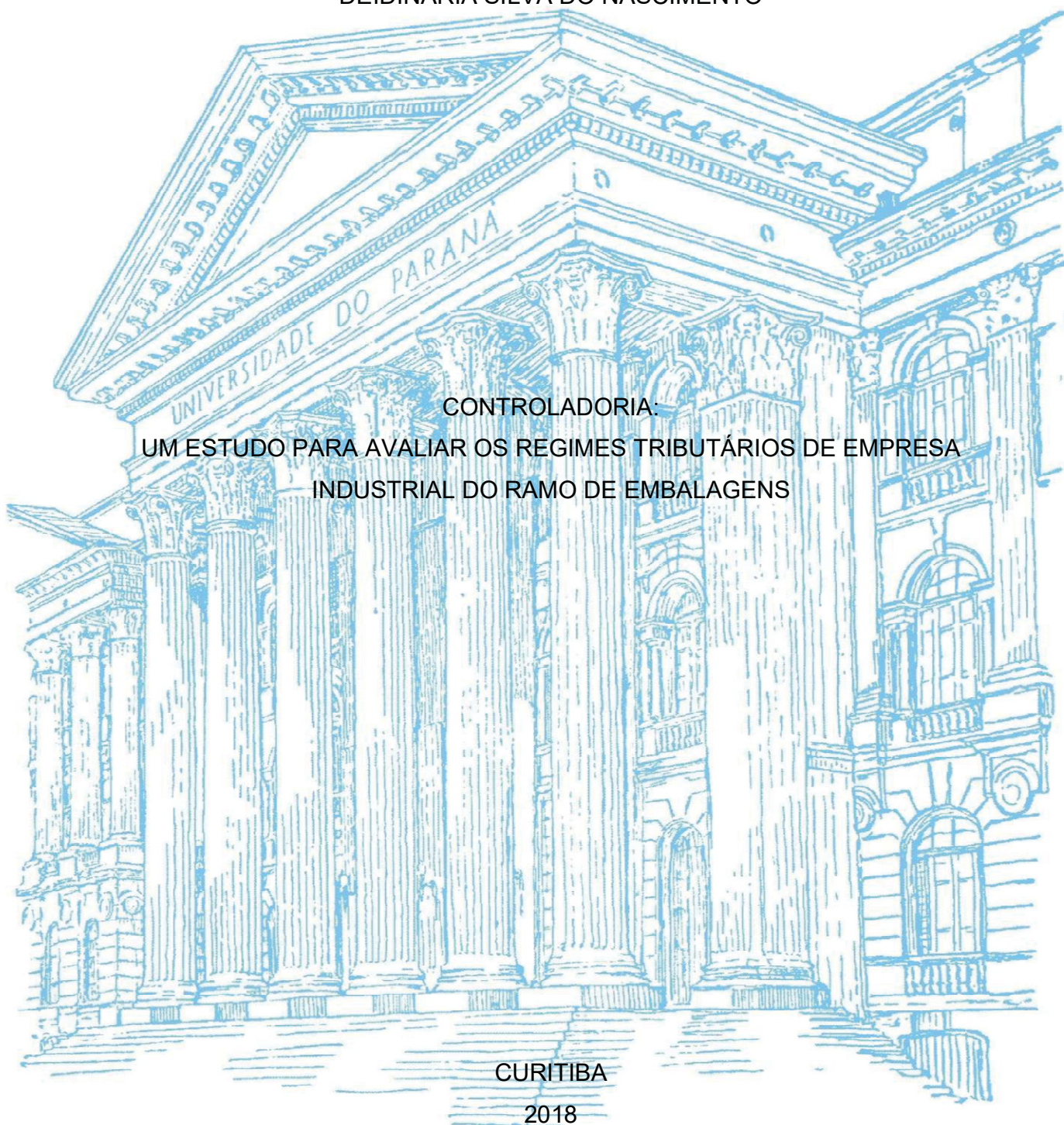
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DEIDINÁRIA SILVA DO NASCIMENTO

CONTROLADORIA:  
UM ESTUDO PARA AVALIAR OS REGIMES TRIBUTÁRIOS DE EMPRESA  
INDUSTRIAL DO RAMO DE EMBALAGENS

CURITIBA

2018



DEIDINÁRIA SILVA DO NASCIMENTO

CONTROLADORIA:  
UM ESTUDO PARA AVALIAR OS REGIMES TRIBUTÁRIOS DE EMPRESA  
INDUSTRIAL DO RAMO DE EMBALAGENS

Monografia apresentada como requisito parcial à  
obtenção do título de Especialista, Curso de  
Especialização em Controladoria, Setor de Ciências  
Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. MSc Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2018

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

DEIDINÁRIA SILVA DO NASCIMENTO

UM ESTUDO PARA AVALIAR OS REGIMES TRIBUTÁRIOS DE EMPRESA  
INDUSTRIAL DO RAMO DE EMBALAGENS

Parecer do orientador:

---

---

---

---

---

---

---

---

Professor MSc. Luiz Carlos de Souza  
Orientador – Departamento de Contabilidade - UFPR

---

Professor (a): \_\_\_\_\_  
Departamento de \_\_\_\_\_

---

Professor (a): \_\_\_\_\_  
Departamento de \_\_\_\_\_

Curitiba, 20 de dezembro de 2018.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à Deus pela graça de me conceder a vida pela segunda vez, pela saúde e disposição para a concretização desse projeto. Agradeço pela força que ELE me traz para encarar e superar os desafios de cada dia.

Agradeço ao meu esposo por estar sempre à disposição, pelo companheirismo, dedicação, paciência e por me apoiar a conquistar os meus objetivos.

Agradeço aos meus Pais por estarem sempre por perto, pelo carinho, zelo, apoio e pela prestatividade.

Agradeço ao professor Luiz Carlos de Souza pelo seu tempo aplicado ao projeto, pela atenção, paciência, comprometimento e orientação para a conclusão deste trabalho.

*“O rio atinge seus objetivos  
porque aprendeu a contornar os obstáculos”.  
Lao-Tsé*

## **RESUMO**

Este trabalho tem por finalidade analisar a viabilidade dos regimes tributários na elaboração de um planejamento tributário eficaz de uma empresa, onde será avaliada a melhor forma para a escolha da tributação, a fim de minimizar os custos através da redução dos impostos para garantir melhores resultados quanto à saúde financeira do negócio. O estudo visa demonstrar que diante da complexidade do sistema tributário, o quanto se faz necessário à atuação da controladoria na elaboração do planejamento tributário, quais suas contribuições e como proporcionar resultados satisfatórios quanto à redução da carga tributária, adotando métodos estratégicos de gerenciamento, implementação de controles internos e acompanhamento das legislações vigentes, conduzindo a empresa a aplicar e usufruir de benefícios fiscais. Portanto, para aprofundamento do estudo serão utilizadas pesquisas de métodos bibliográficos através de livros, teses, artigos científicos, legislações vigentes e sites governamentais que dizem respeito ao tema.

Palavras-chave: Planejamento tributário, Regime Tributário, Redução de Impostos, Controladoria, Controles internos.

## **ABSTRACT**

The purpose of this paper is to analyze the feasibility of the tax regimes in the elaboration of an effective tax planning of a company, where the best way to choose the taxation will be evaluated, in order to minimize costs through lowering taxes to ensure better results in terms of the financial health of the business. The study aims to demonstrate that, given the complexity of the taxation, how much it is necessary for the actuation of the controller in the elaboration of the tax planning, what its contributions and how to provide satisfactory results in the reduction of the load tax compliance, adopting strategic management methods, implementing internal controls and monitoring existing laws, leading the company to apply and enjoy tax benefits. Therefore, to deepen the study will be used researches of bibliographic methods through books, theses, scientific articles, current legislation and governmental websites that concern the subject.

**Keywords:** Tax Planning, Tax Regime, Tax Reduction, Controllershship, Internal Controls.

## **LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1 – RANKING DA PESSOA JURÍDICA .....	25
FIGURA 2 – RANKING DO TEMPO GASTO COM PAGAMENTO DOS IMPOSTOS ..	26
FIGURA 3 – RECEITA BRUTA – REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO .....	60



## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – ATIVIDADES E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA .....	16
QUADRO 2 – HISTORICO EVOLUTIVA DA CONTROLADORIA.....	22
QUADRO 3 – ORGANOGRAMA - CONTROLADORIA EM EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTE .....	24
QUADRO 4 – PESSOAS JURÍDICAS AUTORIZADAS - LUCRO PRESUMIDO .....	32
QUADRO 5 – PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO PARA IRPJ .....	35
QUADRO 6 – PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO PARA CSLL .....	35
QUADRO 7 – PERCENTUAL PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO .....	39
QUADRO 8 – FUNÇÕES DA CONTROLADORIA - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .	48
QUADRO 9 – IMPOSTOS INCIDENTES NAS EMPRESAS .....	50
QUADRO 10 – CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO NA TABELA TIPI .....	51
QUADRO 11 – DIFERENÇAS REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO.....	60
QUADRO 12 – RESUMO DE CUMULATIVIDADE/NÃO CUMULATIVIDADE .....	70

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – INDÚSTRIA ATÉ 2017 .....	30
TABELA 2 – ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – INDÚSTRIA À PARTIR DE 2018 .....	31
TABELA 3 – APURAÇÃO DOS IMPOSTOS NO SIMPLES NACIONAL 2017 .....	71
TABELA 4 – ICMS E IPI - LUCRO PRESUMIDO.....	73
TABELA 5 – PIS E COFINS - LUCRO PRESUMIDO.....	74
TABELA 6 – IRPJ E CSLL - LUCRO PRESUMIDO .....	75
TABELA 7 – PIS E COFINS - LUCRO REAL .....	77
TABELA 8 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO .....	78
TABELA 9 - LALUR IRPJ E CSLL - LUCRO REAL.....	78
TABELA 10 – COMPARAÇÃO DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS.....	80

## LISTA DE SIGLAS

ART	-	Artigo
BNDES	-	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CEO	-	Chief Executive Officer
CIDE	-	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CLT	-	Consolidação das Leis do Trabalho
CNI	-	Confederação Nacional das Indústrias
COFINS	-	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	-	Contribuição Patronal Previdenciária
CRC/CE	-	Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará
CSLL-	-	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DARF	-	Documento de Arrecadação Federal
EPP	-	Empresa de Pequeno Porte
EUA		Estados Unidos da América
FAP	-	Fator Acidentário de Prevenção
FPAS	-	Fundo da Previdência e Assistência Social
FIEP	-	Federação das Indústrias do Estado do Paraná
FGTS	-	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
ICMS	-	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IEL	-	Instituto Euvaldo Lodi
ISS	-	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IPI	-	Imposto sobre Produtos Industrializados
LCP	-	Lei Complementar
LIBOR		London InterBank Offered Rate
ME	-	Micro Empresário
NT	-	Não Tributado
INSS	-	Instituto Nacional de Seguridade Social
OAB	-	Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil
IR	-	Imposto Sobre a Renda

IRPJ	-	Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica
PIB	-	Produto Interno Bruto
SAT	-	Seguro Acidente do Trabalho
SEBRAE	-	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESI	-	Serviço Social da Indústria
SENAI	-	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
PIS	-	Programa de Integração Social
TIPI	-	Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA.....	15
1.2	OBJETIVOS.....	17
1.3	JUSTIFICATIVAS .....	18
<b>2.</b>	<b>REVISÃO DE LITERATURA .....</b>	<b>21</b>
2.1	HISTÓRICO DA CONTROLADORIA.....	21
2.2	CONTROLADORIA DO SETOR PRIVADO .....	23
2.3	DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS .....	25
2.3.1	IMPOSTOS.....	26
2.3.2	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	27
2.3.3	TAXAS .....	28
2.4	REGIMES TRIBUTÁRIOS .....	28
2.4.1	Simplex Nacional .....	28
2.4.2	Lucro Presumido.....	32
2.4.3	Lucro Real .....	36
<b>3.</b>	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>42</b>
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS .....	42
3.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA.....	44
3.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS .....	45
3.4	COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES.....	46
<b>4.</b>	<b>RESULTADOS.....</b>	<b>47</b>
4.1	AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA EM RELAÇÃO À AVALIAÇÃO DAS VANTAGENS DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS .....	47
4.2	IMPOSTOS INCIDENTES NAS INDÚSTRIAS DE EMBALAGENS.....	50
4.2.1	IPI .....	50
4.2.3	ICMS .....	53
4.2.4	PIS E COFINS .....	58
4.2.5	IRPJ .....	61
4.2.6	CSLL .....	63

4.2.7 INSS PATRONAL .....	65
4.2.8 FGTS .....	66
4.3 AVALIAÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO MAIS FAVORÁVEL À EMPRESA DO RAMO DE EMBALAGENS .....	68
4.3.1 Apuração dos impostos - Simples Nacional.....	71
4.3.2 Apuração de impostos – Lucro Presumido .....	72
4.3.2.1 ICMS e IPI .....	72
4.3.2.2 PIS E COFINS.....	74
4.3.2.3 IRPJ e CSLL.....	75
4.3.3 Apuração de impostos – Lucro Real.....	76
4.3.3.1 ICMS e IPI .....	76
4.3.3.2 PIS e COFINS .....	76
4.3.3.3 IRPJ e CSLL.....	77
4.3.4 Comparação dos regimes tributários .....	79
<b>5. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES.....</b>	<b>81</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>82</b>
<b>ANEXO I - PGDAS.....</b>	<b>89</b>
<b>ANEXO II - DRE.....</b>	<b>91</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Devido aos fenômenos que reflete nas organizações, como a globalização das economias, a concorrência acirrada, o estreitamento do mercado consumidor e um alto custo na obtenção dos fatores de produção, as empresas correm em busca de uma melhor colocação competitiva no mercado (OLIVEIRA, 1998) e perante as novas visões das funções de gerenciamento, a criação de valor para o negócio torna se uma das principais metas organizacionais (SCHMIDT e SANTOS, 2006).

Diante da rotatividade destas mudanças, as organizações foram forçadas a fazerem inspeções periódicas das suas estratégias gerenciais, a fim de ajustar as exigências de outra realidade (OLIVEIRA, 1998).

Assim, a controladoria é de grande importância por atuar com dois instrumentos fundamentais, o processo de gestão e o sistema de informações, sendo uma excelente área coordenadora sobre a gestão econômica da organização (CATELLI, 2001).

A controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como a contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas. Ao colher subsídios de outras áreas de conhecimento para desempenhar funções que lhe são atribuídas, a controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação na organização. A atuação da controladoria abrange a totalidade do processo de formação de resultados nas empresas, considerando os aspectos tecnológicos, operacionais, estruturais, sociais, quantitativos e outros que sejam necessários, de acordo com o tipo de organização no qual essa área venha a ser implantada. (PELEIAS, 2002, p.13).

As principais funções da controladoria será estabelecer, manter e sistematizar um plano de operação, preparar, analisar e interpretar as informações disponibilizadas pelo sistema para base na tomada de decisões, desenvolver e manter os sistemas de contabilidade societária, de custos e gerencial para todos os níveis da organização e monitorar impostos federais, estaduais e municipais, incluindo o relacionamento com as autoridades governamentais e aos auditores internos e externos, (SCHMIDT e SANTOS, 2006).

(BORINELLI 2006), traz uma melhor compreensão do que seria as atividades e funções desempenhadas pela controladoria, apresentando a estrutura do processo de planejamento e controle como um todo, conforme (QUADRO 1).

QUADRO 1 – ATIVIDADES E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

- Planejamento: estabelecimento de objetivos, metas e planos;
- Orçamento: transformação dos planos em orçamento operacional e financeiro;
- Execução: implementação dos planos;
- Controle: observação e mensuração o desempenho, comparando o real do esperado e analisando suas variações e suas causas;
- Medida Corretiva: sugestão, implementação e acompanhamento de medidas corretivas;
- Avaliação de Desempenho: atribuição de conceito ao desempenho medido.

FONTE: Borinelli (2006).

A missão da controladoria é certificar a otimização do resultado econômico da organização e para que seja cumprida, deve se conter objetivos claros e viáveis a fim de promover a eficácia organizacional, a viabilidade da gestão econômica e a integração das áreas de responsabilidade e quando atingido, surge o alcance dos resultados (CATELLI, 2001).

Outro fator que merece destaque é a necessidade de a controladoria ser concebida como uma área autônoma, para que possa atingir seus propósitos e cumprir sua missão. Não deve estar vinculada às áreas de responsabilidade que realizem os negócios, pois para sua atuação eficaz é necessária a isenção na orientação às decisões. (PELEIAS, 2002, p.13).

O Brasil é um dos países cujo à sua carga tributária é umas das mais elevadas, o que deixa as empresas preocupadas quanto a sua capacidade de cumprir com suas obrigações perante o fisco.

É neste cenário de desafios impactantes e hipercompetição global que se observa, a cada dia, que muitos empreendimentos encerram suas atividades muito cedo. Isto acontece devido à impossibilidade de eles sobreviverem nos padrões formais e, assim, são engolidos pelas elevadas cargas tributárias que encarecem os seus produtos, aliada à precária ou nenhuma assessoria contábil que conduz o contribuinte a cometer erros que poderiam ser evitados a partir de



informações simples, mas com elevado grau de precisão como, por exemplo, o desperdício por parte daqueles que recolhem tributos indevidos ou deixam de fazer uso de benefícios existentes na legislação brasileira, bem como a onerosa escolha por um sistema de tributação inadequado ao seu ramo de negócio. (PEREIRA e ALCANTARA, 2003).

Assim, em busca de mais segurança, cada vez mais as organizações procuram melhorar a sua gestão tributária, visando minimizar a carga tributária que refletirá em melhores resultados, aumentando seus lucros para assegurar a continuidade da empresa.

Qualquer que seja a forma de tributação escolhida pela empresa pode-se verificar que a falta de planejamento estratégico tributário pode deixar a empresa mal preparada para os investimentos futuros, devido a uma possível insuficiência de caixa, gerando um desgaste desnecessário de investimento forçado para cobertura de gastos que não estavam previstos. (OLIVEIRA, 2004, p.39).

Portanto, o planejamento tributário deve ser eficaz, visando de uma forma geral à melhoria da carga tributária, evitando pagamentos indevidos de tributos, multas e contingências, indicando soluções seguras baseadas na legislação vigente.

Na formação do planejamento, o papel da controladoria inicialmente está voltado para sistematizar o processo, fazendo com que o plano seja criado. A definição certa do percurso das ações de uma empresa, não é de responsabilidade de um *controller* e sim função dos executivos (SCHMIDT e SANTOS, 2006,).

Neste sentido, surge o problema da pesquisa: **quais os requisitos para avaliar os regimes tributários de empresa industrial, considerando as funções da controladoria?**

## 1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral

Este trabalho tem o propósito avaliar os regimes tributários de empresa industrial do ramo de embalagens, considerando as funções da controladoria.

- Objetivos Específicos:
  - (i) Levantar as funções da controladoria em relação avaliação das vantagens dos regimes tributários;
  - (ii) Identificar os principais impostos que incidem em uma empresa industrial do ramo de embalagens;
  - (iii) Verificar o regime tributário mais favorável aplicado à empresa do ramo de embalagens;
  - (iv) Consolidar uma proposta indicando as vantagens para reduzir a carga tributária da empresa industrial do ramo de embalagens.

### 1.3 JUSTIFICATIVAS

Atualmente, as organizações veem passando por os grandes impactos causados pela alta carga tributária e o seu complexo sistema de tributação. Estas circunstâncias acabam dificultando com a competitividade das empresas, interferindo na saúde financeira e prejudicando na capacidade das organizações arcarem com as suas obrigações.

A carga tributária é uma relação entre a soma da arrecadação federal, estadual e municipal e o Produto Interno Bruto (PIB). Carga tributária é igual à arrecadação tributária dividida pelo PIB. Neste cálculo, busca se analisar o fluxo dos recursos financeiros direcionados da Sociedade para o Estado. (RECEITA FEDERAL, 2017).

No contexto aplicado, a carga tributária nada mais é a arrecadação do dinheiro feito pelo governo para pagar suas dívidas. Uma forma para mensurar o impacto dessa arrecadação é confronta-la com o Produto Interno Bruto (PIB), ou seja, o montante das riquezas produzidas pelo país em um ano. Diante disto, essa relação entre impostos e PIB é chamada de carga tributária, onde no Brasil sua alíquota apresenta 35% do PIB, indicando que o governo arrecada mais de um terço do que o país produz (PORTAL FIEP, SESI, SENAI, IEL, 2017).

Diante disto, as empresas devem ficar atentas e contar com um planejamento tributário estratégico para direcionar ao regime tributário que adéqua de forma menos onerosa, a fim de conseguir controlar seus custos para garantir melhores resultados.

O planejamento tributário é fundamentado por uma técnica gerencial que visa entender até que ponto as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços são propulsores das obrigações e dos encargos tributários alocado em cada uma das alternativas legais pertinentes, para que assim, através dos instrumentos legítimos, adote se um procedimento que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal (NASCIMENTO E REGINATO, 2007).

O planejamento subdivide-se em duas etapas principais:

- Planejamento estratégico – que define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais. O planejamento estratégico é um processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente e se inicia, muitas vezes, com a avaliação da situação atual da empresa comparada com desempenhos passados, fazendo se a partir daí projeções que levam em conta cenários alternativos mais prováveis no futuro.
- Planejamento operacional – que define planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional na busca de equilíbrio estacionário das interações dinâmicas que ocorrem em nível de seus subsistemas internos. (NAKAGAWA, 1993, p. 51 e 52).

A gestão tributária inicia se a partir do gerenciamento dos aspectos tributários, partindo para um propósito de adequação e planejamento, para controlar as operações que contenha relação direta com tributos. Um erro frequente ocorrido nas organizações é focalizar no processo tributário apenas no departamento de impostos e acabam desconsiderando os demais departamentos que de certa forma geram rotinas fiscais, (TEIXEIRA E ZANLUCA 2009).

Para que o controller alcance êxito nessa atividade precisa ter sólidos conhecimentos sobre:

- os diversos incentivos fiscais existentes que permitem a redução de tributos federais ou estaduais;
- as áreas incentivadas pelos governos municipais, estaduais ou federal para instalação de novas indústrias; todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos (ICMS e IPI);

- todas as situações em que é possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo um melhor gerenciamento do fluxo de caixa; e
  - todas as despesas e provisões aceitas pelo fisco como dedutíveis da receita.
- (OLIVEIRA, PEREZ JÚNIOR E SILVA 2005, p.207).

Assim, surge uma grande necessidade de orientar aos empreendedores o quão importante é a implementação da controladoria para realizar a gestão tributária dentro de uma organização, permitindo gerenciar a redução dos impostos, melhorando a saúde financeira do negócio.

A controladoria atuará, assim, como órgão aglutinador dos esforços desenvolvidos pelas demais áreas, permitindo tal sinergia que o resultado global da empresa supere a somatória dos resultados individuais das diversas áreas de responsabilidade. (PELEIAS, 2002, p.16).

O presente trabalho visa demonstrar que diante da complexidade do sistema tributário no Brasil, com a atuação da controladoria pode se obter resultados satisfatórios quanto à redução da carga tributária, quando utilizado um regime adequado de tributação, adotando métodos estratégicos de gerenciamento, implementação de controles internos, elaboração do planejamento tributário e por instrumentos e normais legais que existem dentro da legislação vigente.

O estudo irá evidenciar que, um bom planejamento tributário, conduzirá a empresa usufruir de diversos benefícios se o seu enquadramento for aplicado de maneira correta.

Como contribuição, irá agregar na minha atuação e formação profissional, cujo está relacionado à área tributária, ampliando meus conhecimentos quanto à forma de aplicação dos regimes tributários no que ajudará na tomada de decisões, quanto ao planejamento tributário das organizações.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

A revisão de literatura é a etapa nas quais serão apresentadas a fundamentação dos referenciais teóricos ou outras fontes de pesquisas essenciais para o estudo. Com isso, este tópico busca abordar sobre os principais pontos relacionados ao histórico da Controladoria, definição, função, visão e missão e definição de tributos e dos regimes tributários.

### 2.1 HISTÓRICO DA CONTROLADORIA

A Controladoria surgiu no início do século XX nas grandes organizações norte americanas, com o propósito de realizar o controle das empresas relacionadas (subsidiárias ou filiais), onde, um número expressivo de empresas concorrentes, que haviam se proliferado decorrente da revolução industrial, começaram a se dissolver no final do século XIX, formando grandes empresas organizando modelos de departamentos e divisões, porém com um controle centralizado, (BAUREN, 2002).

A origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da revolução Industrial. Quatro fatores podem ser considerados como sendo os principais influxionadores de sua origem: aumento em tamanho e complexidade das organizações; globalização física das empresas; crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias; aumento no número de fontes de capital. (SCHMIDT E SANTOS 2006, p.11):

Com o crescimento vertical e diversificado destas grandes corporações, era requisitado por parte dos acionistas e gestores, um alto controle na central, com relação aos departamentos e divisões e que assim, rapidamente, se espalhou pelos Estados Unidos e em outros países, (BAUREN, 2002).

Seu campo de atuação são organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e que interagem com outros num determinado ambiente, ou seja, uma visão sistêmica de todas as demandas de informações sejam elas internas ou externas. (BARBOSA, 2016).

Para um melhor entendimento, abaixo será demonstrado o resumo do histórico-evolutiva da Controladoria, conforme QUADRO (2):

QUADRO 2 – HISTORICO EVOLUTIVA DA CONTROLADORIA

Início do século XX: surgiu a Controladoria nas grandes corporações norte - americanas	Um significativo número de empresas concorrentes que haviam proliferado a partir da Revolução Industrial começou a fundir-se no início do século XX.
Após o "crash" da Bolsa de nova York (1929) a profissão contábil começa a ficar voltada para aos usuários externos da informação contábil.	Faltam informações adequadas para o processo decisório. Pode-se afirmar que a controladoria preencheu esse vácuo deixado pela contabilidade.
A partir da década de 1960, concentradamente nos EUA, conquista espaço entre os CEOs das organizações, por sua capacidade de entender os anseios gerenciais, disponibilizando informações adequadas.	A controladoria começa a criar relatórios rotulados de gerenciais, contextualizados à tecnologia de informação da época.
Da segunda metade da década de 1970 até a de 1980, o mundo experimenta sucessivos choques econômicos, tais como: alta do petróleo (1973 e 1979):	Alta da taxa de juros internacionais (1975), quando a LIBOR (taxa de juros de referência mundial) atinge o ápice jamais visto de 20% ao ano; elevação da inflação americana, que atinge a marca de mais de 13% ao ano.
Nasce, sob esse cenário, a controladoria aplicando integralmente os PCGAs, mas ajustando-os à nova realidade econômica, como por exemplo:	Custo histórico corrigido, diferentemente de se restringir ao custo histórico puro e simples como base de valor, sob o critério de valorização ao mercado de entrada (em meados da década de 1990).
Percebe-se a necessidade de adequar-se aos novos tempos em que a velocidade de obsolescência dos produtos cresce, exigindo constantes ajustamentos a um mercado volátil e competitivo.	Buscou-se, então, a adoção da técnica de valorização dos ativos com base no custo corrente corrigido.
Até então era conhecida como geradora de relatórios rotulados como gerenciais, baseados no fechamento contábil do mês.	Adaptou-se à evolução da tecnologia da informação e às estruturas relacionais de banco de dados, libertando-se das estruturas hierárquicas dos sistemas antigos e rígidos (novos tempos para a Controladoria).
Para que a Controladoria se insira nos novos tempos, foram incorporadas regras de mensuração à valoração dos ativos e passivos.	Da mesma forma, foram também aplicadas regras de decisão adequadas e claramente definidas, para que se obtenha o melhor resultado.

FONTE – Adaptado de Barbosa (2016).

## 2.2 CONTROLADORIA DO SETOR PRIVADO

A controladoria tornou necessária por consequência do aumento da complexidade quanto à organização das empresas, devido à interferência governamental através de políticas fiscais, diferentes fontes de financiamentos, carência de padrões éticos para conduzir os negócios e principalmente para melhorar as práticas de gestão, sendo necessária a criação de um sistema contábil, para manter um controle gerencial mais efetivo, (FIGUEIREDO, 1997).

Neste sentido, a alta administração da empresa delegou mais autoridade e responsabilidades ao executivo financeiro, ampliando a dimensão de suas atribuições, (SCHIMIDT, 2002, p. 20).

Em consequência, a função e a responsabilidade do executivo financeiro sofreram mudanças e por estas razões, a fragmentação entre as funções contábil e a financeira foi o método mais coerente a ser realizado, havendo nesse período o nascimento e o desenvolvimento da função de controladoria, (FIGUEIREDO, 1997).

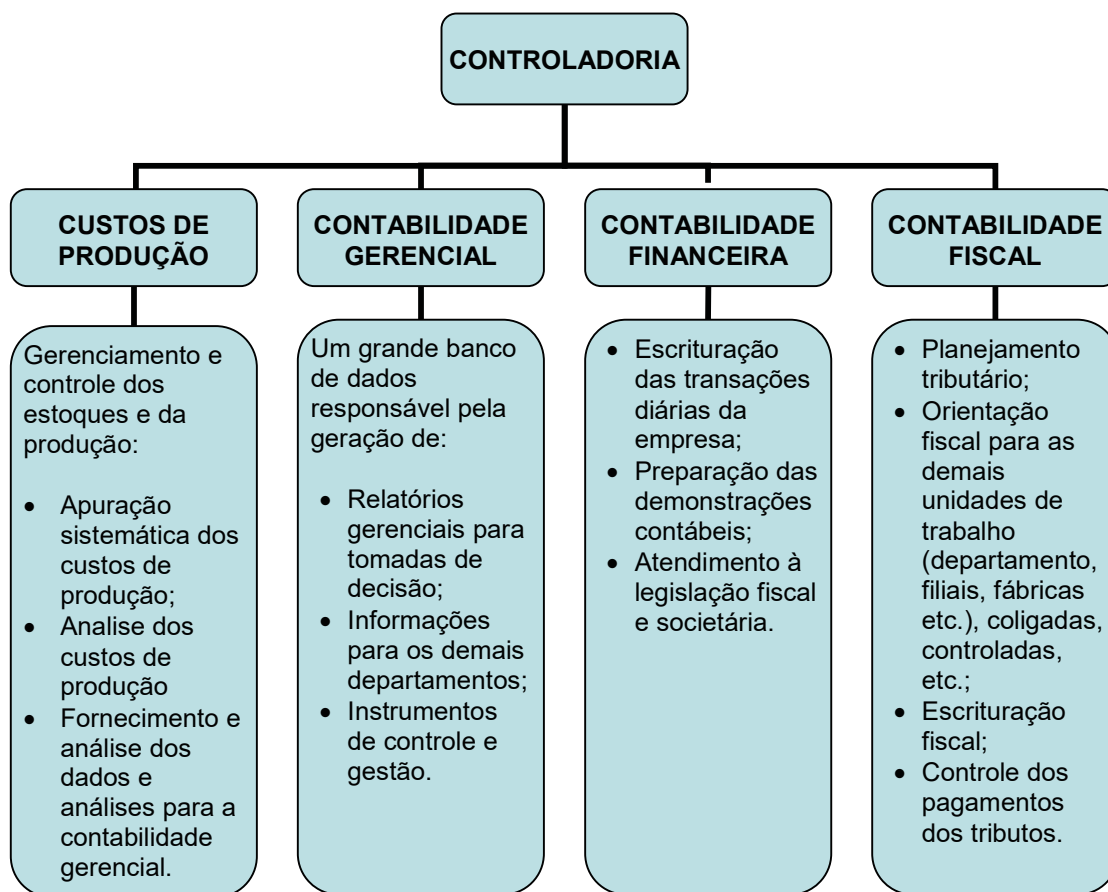
Entende-se como controladoria o departamento responsável pela elaboração e desenvolvimento do projeto, realizando manutenção dos sistemas integrados de informações operacionais, financeiras e contábeis de certa entidade, com ou sem fins lucrativos, (OLIVEIRA, 1998).

O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.

Embora o delineamento da função, do órgão e da posição do executivo possa variar de uma empresa para a outra, existe um conceito que é comumente observado quanto ao executivo: o controller é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham que se restringir apenas às funções contábeis e o que mais se espera é que ele amplie sua atuação ao desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais. (FIGUEIREDO, 1997, p.27).

De acordo com Oliveira (1998), normalmente nas empresas de médio e grande porte a controladoria atinge a quatro principais áreas, destacando entre elas a contabilidade financeira, contabilidade gerencial, custo de produção de bens ou serviços e a contabilidade tributária, conforme o QUADRO 3.

QUADRO 3 – ORGANOGRAMA - CONTROLADORIA EM EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTE



FONTE – Oliveira (1998)

Já nas pequenas empresas que ainda não possuem uma estrutura apropriada é comum que o controller seja responsável por outras atividades, assim como a informática, finanças e o departamento pessoal. Este cargo também poderá receber outro título como gerente administrativo-financeiro, (OLIVEIRA, 1998).

Desse modo, os gestores devem saber utilizar os instrumentos de orientação e controle disponibilizados pela controladoria, cada vez mais, o uso de informações contábeis, os dados estatísticos e outras informações processadas pela controladoria sobre os ambientes interno e externo habilitam, de modo mais qualificado e profissional, os gestores para planejar, dirigir e controlar as operações, indo além de simples observações e supervisão empírica das pessoas envolvidas. O pressuposto é que os gestores, melhor informados sobre as operações da empresa sob sua responsabilidade, estão em posição de vantagem para aproveitar as ações positivas que contribuam para assegurar a continuidade da organização no mercado. (SCHIMIDT, 2002, p. 22).



## 2.3 DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS

Conforme BRASIL<sub>1</sub>, art. 3º, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instruída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

É toda contribuição em dinheiro, paga pelos cidadãos através de lei, para atender às atividades fins do Estado realizando o bem comum.

BRASIL<sub>1</sub>, art. 4º, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Assim, segundo Fabretti (2012, p. 107), tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições.

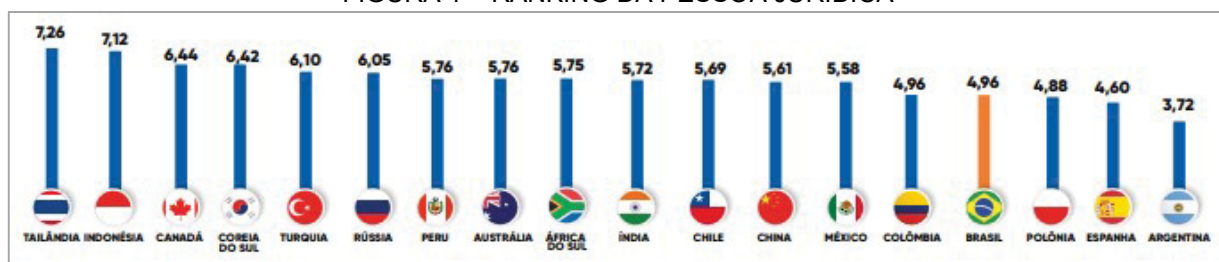
De acordo BRASIL<sub>1</sub>, art. 114 e 115 definem fato gerador como:

Art. 114. Fato Gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato Gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma de legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Segundo dados da pesquisa realizada pela Confederação Nacional das indústrias (2018), o Brasil se encontra em 15º colocado entre 18 países no ranking fator peso dos tributos do relatório de Competitividade Brasil 2017-2018, tendo um percentual de 4,96% apresentando um péssimo desempenho (FIGURA 1):

FIGURA 1 – RANKING DA PESSOA JURÍDICA



FONTE – Confederação Nacional Das Indústrias (2018b).

NOTA: Escores médios (0= pior desempenho, 10 = melhor desempenho)

### 2.3.1 IMPOSTOS

O imposto é decorrente de situações geradoras independentemente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte, (OLIVEIRA, CHIEREGATO, HERNANDEZ E GOMES, 2003).

É de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, sendo somente da União, dos Estados, Municípios ou do Distrito Federal conforme descrito nos arts. 153 a 155 da Constituição Federal, (FABRETTI 2012).

(...) Os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para angariar recursos para gerir Administração Pública e permitir investimentos em obras públicas, como direcionar o comportamento da economia. (OLIVEIRA, CHIEREGATO, HERNANDEZ E GOMES 2003, p.22).

Estes recursos arrecadados pelo Estado por meio dos impostos pagos devem ser retornados para o bem comum, custeando e investindo nos bens públicos, como a saúde, educação e segurança pública.

Segundo BRASIL<sup>1</sup>, art.16, o imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

De acordo com a pesquisa realizada pelo Banco Mundial, realizado no ano de 2017 para identificar o tempo gasto com pagamento de impostos nas indústrias, o Brasil se encontra em 189º lugar comparando com os demais países, obtendo o maior tempo gasto com pagamento de impostos por ano, conforme a FIGURA 2.



FONTE – Banco Mundial (2017).

A Confederação Nacional das Indústrias (CNI), estipulado no mapa estratégico das indústrias tem como objetivo reduzir os custos financeiros e acessórios relacionado ao pagamento dos impostos. Como meta, visam que em até 2022, consiga diminuir este ranking para 1.300 horas prestadas ao pagamento dos impostos. Uma das iniciativas a serem praticadas será a simplificação das obrigações acessórias Federais e Estaduais (PORTAL DA INDÚSTRIA, 2018).

### 2.3.2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Para a legislação brasileira, contribuição é o tributo que possui como fato gerador uma situação que representa benefício especial relacionado ao contribuinte. Destina-se às necessidades do serviço ou à atividade estatal, conforme previsto no BRASIL<sub>2</sub>, art. 145, III:

A contribuição pode ser distinguida como especial ou de melhoria. A contribuição especial tem uma destinação específica para determinado grupo ou atividade, como o INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social).

Já a contribuição de melhoria refere-se a algum projeto ou obra de melhoria podendo resultar em algum benefício ao cidadão.

As contribuições sociais têm fundamento no art. 149, BRASIL<sub>2</sub>, que as divide em três subespécies:

Contribuições sociais em sentido estrito, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As primeiras são aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, as segundas são as instituídas com o objetivo de regular determinado mercado, para corrigir distorções (como a CIDE sobre a importação de gasolina, diesel e gás), e as terceiras são destinadas ao financiamento das categorias econômicas ou profissionais (OAB, SESI, SENAI, etc.). As contribuições sociais podem ser subdivididas em:

a) previdenciárias, se destinadas especificamente ao custeio da Previdência Social, e são formadas pelas contribuições dos segurados e das empresas (arts. 20/23 da Lei nº 8.212/1991); b) e não previdenciárias, quando voltadas para o custeio da Assistência Social e da Saúde Pública. Por exemplo: a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o PIS (Programa de Integração Social), incidentes sobre a receita ou o faturamento, e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), que recai sobre o lucro.

### 2.3.3 TAXAS

A taxa é a cobrança que a administração pública faz em troca de algum serviço público, tendo um destino certo para a aplicação do dinheiro. A mesma não possui uma base de cálculo e o valor dependerá do serviço a ser prestado, como a taxa de iluminação e limpeza pública, entre outras, instituídas pelos municípios.

De acordo BRASIL<sup>1</sup>, art. 77, as taxas são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

## 2.4 REGIMES TRIBUTÁRIOS

O regime tributário é aplicado de acordo com o ramo de atividade e faturamento de uma empresa, impactando na sua forma de apuração e pagamento dos impostos. Assim, para que seja estipulada a escolha correta do regime, torna-se necessário realizar uma análise quanto a esses fatores. Também vale salientar, que a decisão do regime tributário a ser utilizado é de responsabilidade do contador da empresa, que deverá assegurar quanto à aplicação das normas jurídicas corretas e seus efeitos.

Os regimes tributários utilizados atualmente no Brasil são o Simples Nacional, Lucro Presumido e o Lucro Real que serão abordados nos tópicos a seguir.

### 2.4.1 Simples Nacional

O Simples Nacional é amparado pela Lei Complementar de nº 123 de 14 de dezembro de 2006, vigorado em 01 de junho de 2007. Trata-se de um regime diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte, aplicando a

sistemática de arrecadação dos tributos e contribuições de uma forma unificada, envolvendo a participação de todos os entes federados (União, Estado, Distrito Federal e os Municípios), utilizando como base de apuração a receita bruta, (RECEITA FEDERAL<sub>2</sub>, 2018).

Conforme BRASIL<sub>3</sub>, para ser uma ME ou EPP, o contribuinte deverá cumprir dois tipos de requisitos:

Art. 3º, 1 - quanto à natureza jurídica, precisa ser uma sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada ou empresário individual;  
2 - quanto à receita bruta, precisa observar o limite máximo anual estabelecido em Lei. Quanto a esse limite, temos que:  
a) desde janeiro de 2012, a ME precisa ter receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);

O Simples Nacional exige recolhimento mensal, por documento único de arrecadação (DAS), dos seguintes tributos, BRASIL<sub>3</sub>:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

As ME/EPP contam com um sistema eletrônico, disponibilizado no Portal do Simples Nacional, para efetuarem a apuração mensal, geração do DAS e apresentação das declarações fiscais (PGDAS-D e DEFIS a partir do ano de 2012). Para as empresas que auferiram receita no mês, o recolhimento do DAS, deverá ser realizado até o dia 20 do mês subsequente, (RECEITA FEDERAL<sub>2</sub>, 2018).

Não será permitido o recolhimento dos impostos e contribuições na forma do Simples Nacional as ME/EPP que, conforme art. 17. BRASIL<sub>3</sub>:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);  
II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;  
 V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

Até o ano de 2017, o cálculo de apuração do imposto era realizado pela aplicação da alíquota de acordo com a faixa de receita bruta auferida nos últimos 12 meses, conforme a TABELA 1.

TABELA 1 – ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – INDÚSTRIA ATÉ 2017

RECEITA BRUTA EM 12 MESES (EM R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPÍ
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: Anexo II, Lei Complementar 123/2006, alterado pela Lei Complementar Nº 155 de 27 de Outubro de 2016.

O simples nacional completou 10 anos em 2017 e para o ano de 2018 houveram mudanças significativas trazidas pela Lei Complementar 155/2016, incluindo novos tetos de faturamento criação de sublimite para ICMS e ISS; novas alíquotas, redução dos anexos e faixas de receita para apuração das alíquotas, fórmulas das alíquotas efetivas; - Aplicação entre folha de salário x faturamento para enquadramento nos anexos e inclusão de novas atividades, (SEBRAE, 2018).

Conforme BRASIL<sup>4</sup>, a partir de janeiro de 2018, a EPP tem receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Entretanto, as EPPs que ultrapassarem o valor anterior, de R\$ 3,6 milhões de faturamento, terão o ICMS e o ISS calculados fora da tabela do Simples Nacional, conforme regras estabelecidas pela lei complementar 155/2016:

- Se a receita bruta ultrapassar 20% do limite de R\$ 3,6 milhões, a empresa deverá comunicar sua exclusão com efeitos para o mês seguinte ao do excesso, podendo fazer novo requerimento em janeiro de 2018. Caso o excesso ocorra em dezembro de 2017, não será necessário comunicar a exclusão.
- Se a receita bruta não ultrapassar 20% do limite de R\$ 3,6 milhões, não precisará comunicar sua exclusão. Caso a exclusão seja comunicada, será necessário novo requerimento, (SEBRAE, 2018).

Para o ano de 2018, o cálculo de apuração do imposto passou a ser calculado, conforme as alíquotas demonstrados a seguir na TABELA 2.

TABELA 2 – ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – INDÚSTRIA A PARTIR DE 2018  
(continua)

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)				
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	–				
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00				
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00				
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00				
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00				
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00				

Percentual de Repartição dos Tributos							
Faixas	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	IPI	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%

(conclusão)

Percentual de Repartição dos Tributos							
Faixas	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	IPI	ICMS
4ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	–

Fonte: Anexo II, Lei Complementar 123/2006, alterado pela Lei Complementar Nº 155 de 27 de Outubro de 2016.

## 2.4.2 Lucro Presumido

O lucro presumido é o método de tributação simplificado para apuração do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social (CSLL), regulamentada pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do imposto de renda, Decreto 3.000/99, (TEIXEIRA E ZANLUCA, 2005).

As empresas que optarem pela apuração do (IR) e da (CSLL) pelo lucro presumido, ficam desobrigadas a apresentar escrituração contábil detalhada de suas receitas e despesas, demonstrando seu lucro real. É necessário que escreva o livro caixa, o qual irá evidenciar as receitas de fato recebidas, (OLIVEIRA ET, AL., 2012).

A opção de aderir ao lucro presumido esta condicionada às pessoas jurídicas que auferirem uma determinada receita bruta, onde ao longo dos anos, diante das alterações na legislação, a receita bruta total veem sendo alterada conforme QUADRO 4.

QUADRO 4 – PESSOAS JURÍDICAS AUTORIZADAS - LUCRO PRESUMIDO

Pessoas jurídicas autorizadas a optar pelo Lucro Presumido	Até		À partir
	31.12.2002	01.01.2003	01.01.2014
Cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior que tenha sido igual ou inferior	24.000.000,00	48.000.000,00	78.000.000,00
Cuja receita multiplicada pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses	2.000.000,00	4.000.000,00	6.500.000,00
Decretos e Leis	Decreto 3.000/99 Art. 516	Lei 10.637/2002 Art. 46	Lei 12.814/2013 Arts. 13 e 14



FONTE: O autor (2018).

Não poderão optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas que se enquadram nas seguintes condições, conforme BRASIL<sup>7</sup>, art. 14:

- I. Que tenha auferido receita total no ano-calendário anterior superior à de R\$ 78.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;
- II. Cujas atividades estejam relacionadas a bancos comerciais, investimentos e desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, de financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário e corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III. Que tenham lucros, rendimentos ou ganhos de capital, oriundos do exterior;
- IV. Que desfrutem de benefícios fiscais inerentes à isenção ou redução do imposto;
- V. Que realizaram pagamento mensal pelo regime de estimativa no decorrer do ano-calendário, no contexto do artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI. Que executem atividades de prestação cumulativa e consecutiva de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios provenientes de vendas mercantis a prazo ou de factoring.
- VII. Que executem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

De acordo com BRASIL<sup>5</sup>, art. 516:

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou

caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º).

§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

§ 5º O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observado o disposto neste Subtítulo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25).

No que trata o § 5º de BRASIL<sub>5</sub>, art. 516, Oliveira et. al. (2012), retrata que devido à apuração ser definida com base na receita bruta e acréscimos obtidos a cada mês, não há nada que proíba as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido a realizarem pagamentos mensais, informando o código de DARF 2089, ao invés de realizar a apuração trimestral, desde que o valor efetivamente devido seja ajustado no último mês do trimestre.

O lucro presumido com os pagamentos mensais por estimativa são facilmente confundidos, pois as sistemáticas de pagamento são as mesmas, embora a grande diferenciação esteja na periodicidade dos pagamentos (o presumido é trimestral e a estimativa é mensal), e, principalmente, no código do DARF relativo ao primeiro recolhimento no ano calendário. É preciso muito cuidado neste ponto, pois uma vez feita a opção, ela é irretratável para todo o ano calendário. (OLIVEIRA, CHIEREGATO, JUNIOR E GOMES, 2012, p. 194).

De acordo com BRASIL<sub>8</sub>, art. 26 entende-se por receita bruta:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art.

183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput deste artigo, observado o disposto no § 2º.

Quanto à apuração do IRPJ e da CSLL no lucro presumido, o resultado será definido mediante aplicação de percentuais de lucratividade estabelecidos na legislação BRASIL<sup>8</sup>, §1º a 3º, dos arts. 33 e 34, retratado a seguir (QUADROS 2 e 3).

QUADRO 5 – PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO PARA IRPJ

Atividades em geral e equiparadas a serviços médico hospitalares.	8%
Revenda de combustíveis.	1,6%
Serviços de transporte (exceto o de carga).	16%
Serviços de transporte de cargas.	8%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares).	32%
Intermediação de negócios.	32%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive pessoas jurídicas), exclusivamente prestadoras de serviços, exceto as que prestam serviços hospitalares e as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, cuja receita bruta anual não ultrapassar R\$ 120.000,00.	16%

FONTE: Cenofisco (2018).

Oliveira, et. al. (2012, p. 195), em caso de haver atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade demonstrado no QUADRO 6.

QUADRO 6 – PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO PARA CSLL

Pessoas jurídicas em geral, prestação de serviços de transporte e serviços hospitalares.	12%
Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares.	32%
Intermediação de negócios.	
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços -factoring.*	

\*Ressaltamos que os percentuais de presunção descritos na tabela poderão ser utilizados pelas Pessoas Jurídicas Lucro Real para fins de cálculo com base na receita bruta.

FONTE: Cenofisco (2018).

Quanto ao cálculo do imposto devido sobre o lucro presumido, (OLIVEIRA et. al., 2002, p. 196 e 197) relata que:

O Imposto de Renda das pessoas jurídicas é calculado pela aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo (lucro presumido mais demais receitas e ganhos de capital). Incide também um adicional do Imposto de Renda à alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela da base de cálculo (lucro presumido mais demais receitas e ganhos de capital) que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, ou seja, R\$ 60.000 quando o período de apuração englobar os três meses do trimestre.

Do imposto devido a empresa poderá deduzir: o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo; dos créditos, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, objeto de declaração de compensação; do saldo negativo de IRPJ de trimestres anteriores.

Na sistemática do lucro presumido é vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal, inclusive vale transporte.

Conforme BRASIL<sup>9</sup>, art. 45, a pessoa jurídica habilitada que optar pela tributação pelo lucro presumido terá que manter:

- I. A escrituração contábil de acordo com a legislação comercial;
- II. Manter livro registro de inventário, onde deverão conter registrados dos estoques existentes no término do ano-calendário, integrada pelo regime de tributação simplificada;
- III. Manter em boa guarda e ordem, enquanto não transcorrido o período decadencial e não prescritas eventuais atividades que sejam inerentes, todos os livros de escrituração que sejam obrigatórios pela legislação fiscal, bem como os documentos e outros papéis que serviram de apoio para escrituração comercial e fiscal.
  - Parágrafo único. O inciso I deste artigo não se aplicará à pessoa jurídica que dispõe de livro Caixa, onde deverá estar escriturada tida a movimentação financeira e bancária.

#### 2.4.3 Lucro Real

O sistema de tributação pelo Lucro Real é regulamentado pelos artigos 246 a 515 do Decreto 3.000/99 do regulamento do Imposto de Renda. Para as pessoas

jurídicas não obrigadas ao lucro real, a opção de escolha de tributação será realizada no momento do pagamento, mediante código do DARF, (TEIXEIRA, ZANLUCA, 2005).

O Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo art. 6º de BRASIL<sub>21</sub>:

1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

De acordo com BRASIL<sub>7</sub>, art. 14, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- I. cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;
- II. cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III. que possuirão lucros, rendimentos ou ganhos de capital proveniente do exterior;
- IV. que, autorizadas pela legislação tributária, desfrutem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V. que, no decorrer do ano-calendário, efetuaram pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI. que explorem de atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- VII. que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio;
- VIII. que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Quanto à determinação da base de cálculo, BRASIL<sup>23</sup>, art. 15:

A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente.

Nas seguintes atividades, o percentual de que trata esta legislação será demonstrado no QUADRO 7:

QUADRO 7 – PERCENTUAL PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

<b>Atividades</b>	<b>Percentuais (%)</b>
Revenda de combustíveis	1,6
Fabricação própria	8,0
Revenda de mercadorias	
Industrialização por encomenda	
Transporte de cargas	
Serviços hospitalares	
Atividade rural	
Serviços de transporte, exceto cargas	16,0
Instituições financeiras, bancos e assemelhados	
Administração de consórcios	32,0
Hotelaria e estacionamento	
Serviços de profissionais habilitados	
Representante comercial	
Administração e locação de imóveis	
Corretagem em geral	
Serviços da construção civil (somente mão de obra)	
<i>Factoring</i>	

FONTE: Cenofisco (2018).

O conceito de receita bruta alterado por BRASIL<sup>23</sup>, art. 31º, compreende:

- a. o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- b. o preço da prestação de serviços em geral;
- c. o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

- d. as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nas letras "a" a "c".

Na receita bruta não serão incluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Se tratando da apuração trimestral do imposto, BRASIL<sub>22</sub>, art. 220:

O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto nos §§ 1º a 5º do art. 235 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 2º).

Se tratando da apuração anual do imposto, BRASIL<sub>22</sub>, art. 221:

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 3º).

Parágrafo único. Nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 220, o lucro real deverá ser apurado na data do evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, §§ 1º e 2º).

Se tratando da alíquota do imposto e adicional, BRASIL<sub>22</sub>, art. 228:

O imposto a ser pago mensalmente na forma desta Seção será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 1º).

Parágrafo único. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º).

Se tratando da suspensão, redução e dispensa do imposto, BRASIL<sub>22</sub>, art. 230:

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive



adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I - deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;

II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

#### 3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

O referido trabalho será classificado quanto aos objetivos de uma pesquisa descritiva.

Uns dos objetivos definidos de um trabalho monográfico é o enquadramento do trabalho como uma pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa. Cabe ao estudante definir a pesquisa, para que se inicie a elaboração do trabalho, (RAUPP E BAUREN, 2003).

A pesquisa exploratória é utilizada quando não se detém grandes conhecimentos sobre o assunto a ser estudado, tem o intuito de fornecer ao pesquisador maior nível de conhecimento sobre o tema e suas nuances, (MATTAR, 1996). Define-se como estudos exploratórios o primeiro contato do pesquisador com elementos da pesquisa, as principais características são informalidade, flexibilidade e criatividade. (SAMARA E BARROS, 1994).

Utiliza de método vasto e versátil, sendo eles: levantamento em fonte secundária, levantamentos de experiência, estudo de casos selecionados e observação informal (MATTAR, 1996). Utilizando como exemplo, pode-se citar a pesquisa de opinião dos habitantes de uma determinada cidade a respeito do novo prefeito ou governador e como eles visam solucionar os principais problemas. A literatura apresenta vários estudos semelhantes, porém não possui um contexto específico, (SAMPIERI, 2006).

Através deste estudo, busca-se explorar com mais profundidade o assunto pesquisado, para torná-lo com mais clareza e criando pontos importantes para a realização da pesquisa. Também, ajuda nos esclarecimentos das questões abordadas superficialmente do estudo pesquisado, (RAUPP E BAUREN, 2003).

Os estudos exploratórios em poucas ocasiões constituem um fim em si mesmos, geralmente determinam tendências, identificam áreas, ambientes, contextos e situações de estudo, relações potenciais entre variáveis; ou estabelecem o "tom" de pesquisas mais elaboradas e rigorosas. Caracterizam-se por terem maior flexibilidade na sua metodologia em comparação com os estudos

descritivos, correlacionais e explicativos, e são mais amplos e dispersos que esses outros três estudos. Assim mesmo, implicam o maior risco e requerem muita paciência, serenidade e receptividade por parte do pesquisador. (SAMPIERI, 2006, P. 100).

A pesquisa descritiva tem como intuito descrever situações, acontecimentos e fatos, retratando a manifestação de determinados acontecimentos, medindo, avaliando ou reunindo dados sobre diversos aspectos, dimensões ou componentes que será pesquisado, (SAMPIERI, 2006). É baseada como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, não sendo superficial e nem aprofundada, assim, neste sentido, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros pontos, (RAUPP E BAUREN, 2003).

Este estudo requer que o pesquisador defina ou visualize os dados que serão medidos ou coletados, ainda que por ventura, no decorrer do trabalho em campo, surjam novas informações sobre os quais é imperativo pedir informações, (SAMPIERI, 2006).

Vários estudos utilizam a pesquisa descritiva para análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. Podem ser questões, por exemplo, relacionadas às características próprias da profissão contábil em instrumentos contábeis utilizados na gestão das organizações. Neste tipo de pesquisa, normalmente ocorre o emprego de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais sofisticadas. (RAUPP E BAUREN, 2003, p. 80).

Já na pesquisa explicativa, remete-se a responder os motivos dos fatos, acontecimentos, fenômenos físicos e sociais. O interesse deste estudo está em apontar o surgimento do caso e em quais condições ou por que diversas variáveis estão relacionadas, (SAMPIERI, 2006).

Por esclarecer as causas e o porquê das coisas, torna-se a mais próxima da realidade, onde os conhecimentos científicos estão baseados nos resultados apresentados nos estudos explicativos, (RAUPP E BAUREN, 2003).

Por exemplo, conhecer as intenções do eleitorado é uma atividade descritiva (indicar, segundo uma pesquisa de opinião antes do início da eleição, quantas pessoas votarão nos candidatos concorrentes é um estudo descritivo) e relacionar tais intenções com conceitos, como idade e sexo dos eleitores, eficiência da propaganda nos meios de comunicação de massa dos partidos dos candidatos e os resultados da eleição anterior (estudo correlacional) é diferente de apontar por que alguém votará no candidato 1 e outros nos demais candidatos (estudo explicativo). (SAMPIERI, 2006, P. 108).

Dentro de um comparativo entre os estudos de pesquisas exploratória e descritiva, a pesquisa explicativa engloba análises mais aprofundadas diante da necessidade de esclarecer os determinantes na ocorrência dos fenômenos, assim as pesquisas explicativas não são tão comuns quanto às exploratórias e as descritivas se tratando da contabilidade, (RAUPP E BAUREN, 2003).

### 3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

O referido trabalho será classificado quanto ao problema de pesquisa qualitativa e quantitativa.

A definição quanto ao problema da pesquisa esta relacionada às tipologias de pesquisas qualitativas e quantitativas. O método de pesquisa qualitativa de uma forma geral compreende a estudos mais profundos do que a pesquisa quantitativa, que visa um estudo mais superficial, (RAUPP E BAUREN, 2003).

Aplica se este tipo de pesquisa para basear-se em uma concepção e auxiliar o pesquisador a entender o propósito e a dificuldade das atividades e preocupações dos consumidores.

A pesquisa qualitativa é muito utilizada na contabilidade por se tratar de uma ciência social e não exata. Assim, pode se citar como exemplo a utilização dos demonstrativos contábeis no processo de gestão de entidades sem fins lucrativos, que prevalece uma abordagem qualitativa devido em ofício da investigação da questão do problema, sendo fundamental para questões de desenvolvimento da contabilidade, no contexto teórico ou prático, (RAUPP E BAUREN, 2003).

Diferentemente da pesquisa qualitativa, os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados. Como as amostras geralmente são grandes e consideradas representativas da população, os resultados são tomados como se constituíssem um retrato real de toda a população alvo da pesquisa. A pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros. A pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc. A utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente. (FONSECA, 2002, p. 20).

A pesquisa quantitativa tem como propósito garantir a exatidão dos resultados, privando distorções de análise e interpretação, proporcionando uma margem de segurança nas interferências feitas. Este estudo é aplicado em estudos descritivos, pois procuram exhibir e especificar a ligação entre as variáveis e a causa dos fenômenos, (RAUPP E BAUREN, 2003).

### 3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

O referido trabalho será classificado quanto à abordagem dos procedimentos utilizando pesquisas bibliográfica e documental.

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida através de materiais existentes, como livros, revistas e artigos científicos, além de outros estudos utilizarem esta mesma essência, há pesquisas exclusivamente elaborada por intermédio de fontes bibliográficas, (GIL, 1999).

Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem, porém pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta (FONSECA, 2002, p. 32).

O trabalho monográfico só poderá ser elaborado mediante materiais de pesquisas bibliográficas que já foram publicados em boletins, revistas, jornais, livros, teses, monografias, dissertações entre outros, assim através destas bibliografias agrega se conhecimentos sobre o assunto pesquisado, sendo possível realizar um trabalho com concepções históricas ou atribuir uma nova releitura, (RAUPP E BAUREN, 2003).

Quanto à pesquisa documental, Fonseca, 2002, p. 32 explica que;

A pesquisa documental trilha os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica, não sendo fácil por vezes distingui-las. A pesquisa bibliográfica utiliza fontes constituídas por material já elaborado, constituído basicamente por livros e artigos científicos localizados em bibliotecas. A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc.

Neste contexto de pesquisa, os documentos são classificados em fontes de primeira e segunda mão, onde os documentos de primeira mão são aqueles que não tiveram nenhum tratamento analítico em específico, como as cartas, reportagens de jornal e contratos. Já as fontes de segunda mão já foram averiguadas, como os relatórios de pesquisas, empresas e tabelas estatísticas (GIL, 1999).

### 3.4 COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES

Depois de realizado a escolha do ramo de atividade do qual será analisada a viabilidade dos regimes tributários, será utilizado métodos de pesquisa qualitativa e quantitativa para aprofundamento do estudo, onde as informações serão coletadas através de relatórios contábeis, livros, teses, artigos científicos, legislações vigentes, sites governamentais nos âmbitos Federal e Estadual, iniciando como ponto de partida para o desenvolvimento e realização do trabalho.

Quanto à coleta de dados, Sampieri, 2006, p. 286 relata que;

Uma vez selecionado o modelo de pesquisa apropriado e a amostra adequada (probabilística, não probabilística, estudo de caso), de acordo com o enfoque escolhido (quantitativo, qualitativo ou misto), problema da pesquisa e hipótese (se foram estabelecidos), *a etapa seguinte consiste em coletar dados* pertinentes sobre variáveis, acontecimentos, contextos, categorias, comunidades ou objetos envolvidos na pesquisa. Coletar dados implica três atividades profundamente vinculadas entre si:

- a. *Selecionar um instrumento ou método de coleta dos dados* entre os disponíveis na área do estudo, na qual está inserida nossa pesquisa, ou *desenvolver uma*. Esse instrumento deve ser válido e confiável, do contrário não podemos basear em seus resultados.
- b. *Aplicar esse instrumento ou método para coletar dados*, isto é, obter observações, registros ou medições de variáveis, acontecimentos, contextos, categorias ou objetos que são de interesse para o nosso estudo.
- c. *Preparar observações, registros e medições obtidas* para que sejam analisadas corretamente.

## 4. RESULTADOS

Este tópico evidencia a aplicação do estudo apontado demonstrando os métodos de elaboração, cálculos e análises para se obter um planejamento tributário.

Os dados coletados foram extraídos de sites governamentais para embasamento legal, no que refere a parte teórica. Já para a elaboração dos cálculos, os dados foram extraídos de demonstrativos contábeis de uma empresa industrial. O enfoque do trabalho não é divulgar o nome e os resultados obtidos da empresa e sim evidenciar os métodos para aplicação do planejamento tributário.

A seguir serão demonstrados os resultados identificados na pesquisa do referido trabalho.

### 4.1 AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA EM RELAÇÃO À AVALIAÇÃO DAS VANTAGENS DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS

A fim de se manterem competitivas no mercado, as empresas buscam incessantemente reduzir a carga tributária pela gestão de tributos. Tradicionalmente essa função é delegada a controladoria financeira, que toma as decisões por meio de análise das informações recebidas de um grupo chamado de “comitê tributário”, (CARNAÚBA, 2009).

A controladoria atua como elemento decisório na competitividade e operacionalidade das organizações, portanto as informações que lhes são pertinentes garante um direcionamento mais adequado com a estrutura tributária da empresa, assegurando um crescimento mais sólido no mercado, (ALMEIDA E ANDRADE 2016).

No âmbito da Gestão Tributária, a Controladoria tem como competências principais as seguintes tarefas:

1. monitorar e expor para os gestores as principais informações contidas nas declarações de impostos, inclusive ressaltar algum possível efeito que esta possa gerar para a empresa;
2. supervisionar todas as questões relacionadas à apuração de tributos, incluindo a condução de um programa eficaz de gerenciamento de tributos que envolva todos os segmentos da corporação e forneça regras e procedimentos padronizados para atender as leis, normas e regulamentos pertinentes; e

3. coordenar a integração entre as dimensões de controle de custos, controle de estoques, controle de ativos e controle contábil, na qual estão inseridos os tributos, (NASCIMENTO E REGINATO, 2007, p.237).

Para Almeida e Andrade (2016), a Controladoria baseia-se nas informações contábeis e possui uma visão multidisciplinar, sendo responsável pela construção e manutenção de sistemas de informações e pelos modelos de gestão nas organizações, que deverão suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores direcionando durante o processo de gestão para a tomada de decisões eficazes.

Ferreira, Silva e Dani (2017), visam à controladoria como órgão administrativo que dispõe de funções como o planejamento, controle, contabilidade e informação, utilizadas como ferramentas para a elaboração e desenvolvimento do planejamento tributário. O quadro a seguir simplifica as funções da controladoria demonstrando desde o planejamento até a informação, evidenciando quais as contribuições que a controladoria poderá realizar na formação do planejamento tributário da organização, conforme QUADRO 8:

QUADRO 8 – FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

(continua)

	FUNÇÃO DA CONTROLADORIA	CONTRIBUIÇÕES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
Planejamento	Elaboração dos objetivos e metas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar a atividade imobiliária;</li> <li>• Forma de execução;</li> <li>• Identificar outras fontes de recursos;</li> <li>• Definir e elaborar os contratos;</li> <li>• Estabelecer o sistema de custo a ser utilizado;</li> <li>• Identificar os métodos tributários possíveis;</li> <li>• Estruturar orçamento;</li> <li>• Critérios de avaliação de estoques;</li> <li>• Forma de reconhecimento da receita;</li> <li>• Quem participará: fornecedores e tipo de empresa;</li> <li>• Identificar o fato gerador no IRPJ e CSLL.</li> </ul>



(conclusão)

	FUNÇÃO DA CONTROLADORIA	CONTRIBUIÇÕES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
Controle	Execução e controle dos planos estabelecidos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar se os contratos estão sendo cumpridos;</li> <li>• Averiguar se os estoques estão sendo avaliados pelo método proposto;</li> <li>• Verificar a execução do orçamento;</li> <li>• Avaliar atitudes para a correção;</li> <li>• Alterar o planejamento quando necessário;</li> <li>• Focalizar as atividades e as pessoas envolvidas;</li> <li>• Controlar os impostos e contribuições;</li> <li>• Acompanhar o fato gerador;</li> <li>• Diagnosticar a postergação, redução e extinção de tributos.</li> </ul>
Contabilidade	Delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade gerencial e financeira.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Executar o orçamento;</li> <li>• Efetuar as retenções dos tributos;</li> <li>• Manter um sistema de custos em todos os níveis da empresa;</li> <li>• Calcular os tributos;</li> <li>• Elaborar as obrigações acessórias;</li> <li>• Gerar relatórios gerenciais;</li> </ul> <p>Gerar informações para os relatórios societários.</p>
Informação	Preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interpretar e dominar a legislação vigente e suas alterações;</li> <li>• Identificar a necessidade de informação para cada usuário;</li> <li>• Aprimorar os métodos existentes de planejamento;</li> <li>• Interpretar e avaliar os relatórios emitidos pela contabilidade.</li> </ul>

FONTE – Ferreira, Silva, Dani (2017).

Para Almeida e Andrade (2016), a aplicação adequada da controladoria no âmbito fiscal torna-se um fator primordial na busca de informações e resultados inteligentes para a organização, diminuindo o ônus tributário, quando aplicadas alternativas coerentes na operação da empresa.

## 4.2 IMPOSTOS INCIDENTES NAS INDÚSTRIAS DE EMBALAGENS

Os principais impostos incidentes nas indústrias do setor de embalagem serão demonstrados a partir do QUADRO 9:

QUADRO 9 – IMPOSTOS INCIDENTES NAS EMPRESAS

TRIBUTOS	INCIDÊNCIA	APURAÇÃO
<b>IPI</b>	Recolhido para a União, incide sobre a saída de produtos do estabelecimento industrial ou equiparado à industrial.	Mensal
<b>ICMS</b>	Recolhido para os Estados e o Distrito Federal, incide sobre a saída de mercadorias do estabelecimento comercial ou sobre a prestação de serviços referidos.	Mensal
<b>COFINS</b>	Recolhido para a União, incide sobre a receita das empresas. Também é cobrado na importação de bens e serviços oriundos do exterior.	Mensal
<b>IRPJ</b>	Recolhido para a União, incide sobre o lucro das empresas.	Trimestral ou Anual
<b>CSLL</b>	Recolhido para a União, incide sobre o lucro das empresas.	Trimestral ou Anual
<b>CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS</b>	Recolhido para a União, incide sobre a remuneração paga a empregados e outros trabalhadores sem vínculo empregatício. Também, em caso específicos, poderá incidir sobre a receita de venda.	Mensal

FONTE: Adaptado de Polhmann (2010).

### 4.2.1 IPI

De acordo com BRASIL<sub>10</sub>, art. 2º, o IPI incide sobre produtos industrializados, sendo ele nacional ou estrangeiro, respeitando as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi.

O Parágrafo único de BRASIL<sub>11</sub>, art. 6º, relata que o campo de incidência do imposto inclui todos os produtos com alíquota, ainda que zero, elencadas na Tipi, observando as disposições constantes em notas complementares, excluídos aqueles a que se equipara a notação "NT" (não tributado).

BRASIL<sub>10</sub>, art. 15º, os produtos serão classificados mediante a tabela TIPI distribuídos por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens retratados na Lei nº 4.502, de 1964, art. 10.

Na classificação do produto, a indústria de embalagem utilizará os seguintes NCMs, do QUADRO 10.

QUADRO 10 – CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO NA TABELA TIPI

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
<b>39.23</b>	<b>Artigos de transporte ou de embalagem, de plástico; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico.</b>	
3923.40.00	- Bobinas, carretéis, canelas e suportes semelhantes	10
3923.21.10	- Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos de polímeros de etileno de capacidade inferior ou igual a 1.000 cm <sup>3</sup>	15
3923.50.00	- Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes	5
<b>48.19</b>	<b>Caixas, sacos, bolsas, cartuchos e outras embalagens, de papel, cartão, pasta (ouate) de celulose ou de mantas de fibras de celulose; cartonagens para escritórios, lojas e estabelecimentos semelhantes.</b>	
4819.10.00	- Caixas de papel ou cartão, ondulados	15
4819.40.00	- Outros sacos; bolsas e cartuchos	15
4819.50.00	- Outras embalagens, incluindo as capas para discos	15

FONTE: Tabela Tipi. Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016 (2018).

O fato gerador do IPI ocorre nas hipóteses de operação interna, com a saída de produto de estabelecimento industrial ou a ele equiparada e na operação com importação, com o desembaraço aduaneiro de produtos de origem estrangeira, conforme (RECEITA FEDERAL<sub>3</sub>, 2018).

São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte, BRASIL<sub>10</sub>, art. 24. :

(...) I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada

fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei no 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).

Receita Federal<sup>3</sup> (2018), o período de apuração do IPI quando incidente nas saídas dos produtos dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial, é mensal. A apuração mensal não é aplicada ao IPI incidente sobre produtos de origem estrangeira, na importação.

Com relação aos prazos para recolhimento do imposto:

- I. Em casos de importação, ocorrerá antes da saída do produto da repartição que processar o despacho;
- II. Em caso de produtos classificados na TIPI com o código 2402.20.00, até o décimo dia do mês subsequente de ocorrência dos fatos geradores,
- III. Para os demais produtos, até o vigésimo quinto dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.

Quando a data de vencimento não for dia útil, considerar o vencimento antecipado no primeiro dia útil que o anteceder.

#### 4.2.2 Créditos de IPI

O regulamento do IPI classifica os créditos em cinco categorias, sendo elas: créditos básicos, créditos por devolução ou retorno de produtos, créditos de incentivos para determinadas atividades e operações (exportações) créditos de outra natureza e crédito presumido para compensação do PIS E COFINS nas exportações. A categoria mais significativa para utilização na indústria são os créditos básicos decorrentes sobre aquisição dos insumos utilizados na produção, POLHMANN (2010).

De acordo com BRASIL<sup>10</sup>, arts. 226 e 228, os estabelecimentos industriais e os equiparados poderão creditar-se do IPI referente a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, obtidos para aplicação na industrialização de produtos tributados, incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Não poderá usufruir do crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de estabelecimentos optantes do Simples Nacional.

#### 4.2.3 ICMS

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. É de competência dos Estados e do Distrito Federal, (CRC-CE, 2016).

É regulamentada pela Lei Complementar 87/1996, conhecida como “Lei Kandir” e alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

O ICMS incide sobre, BRASIL<sup>19</sup>, art. 2º:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

O ICMS não incide sobre, BRASIL<sup>19</sup>, art. 3º:

- (...) I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;
- II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi elaborados, ou serviços;

(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000), (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000).

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

O art. 14 de BRASIL<sup>19</sup> destaca como contribuinte do imposto qualquer pessoa, física ou jurídica, que realizar com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Considera-se fato gerador do imposto no momento, BRASIL<sup>19</sup>, art. 12º:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002);

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (Incluído pela LCP 114, de 16.12.2002).

Segundo o CRC-CE (2016), a base de cálculo do ICMS será o próprio valor da operação ou o preço do serviço prestado, quando o caso, acrescidos dos impostos de importação, produtos industrializados e as despesas aduaneiras cobradas pela repartição alfandegária. Vale ressaltar, que o ICMS também integra a própria base de cálculo, porém alguns acréscimos podem alterar o valor dessa base de cálculo, como:

- acréscimo de até 30% para venda ambulante oriundo de outra unidade da Federação;
- acréscimo variável quando se tratar de mercadoria sujeita a Substituição Tributária;
- valor arbitrado pelo fisco, quando o valor informado pelo contribuinte não mereça fé do documento acobertado pela mercadoria seja inadequado ou inexistente.

Mediante os arts. 55º e 56º de BRASIL<sub>20</sub>, as alíquotas do ICMS são:

I - nas operações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), para bebida alcoólica, arma e munições, fogos de artifício, fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria, energia elétrica, joia, ultraleve e asa-delta, gasolina, querosene para aeronave, óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis;

- b) 17% (dezessete por cento), para as demais mercadorias";
  - c) 12% (doze por cento), para o leite tipo longa vida e para os produtos de informática de que trata o art. 641, até 31 de dezembro de 2002;
  - d) 17% (dezessete por cento), para as demais mercadorias ou bens;
  - II – nas prestações internas:
    - a) 25% (vinte e cinco por cento), para serviço de comunicação;
    - b) 17% (dezessete por cento), para serviço de transporte intermunicipal;
    - c) 12% (doze por cento), para a prestação de serviço de transporte aéreo;
  - III - na operação e prestação interestadual:
    - a) 4% (quatro por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo;
    - b) 12% (doze por cento), nas demais operações e prestações.
- § 1º - Para efeito de aplicação da alíquota a que se refere a alínea "a" do inciso I, deste artigo, entende-se por joia, toda peça em ouro, platina ou prata associada ao ouro ou quaisquer artefatos nele incrustados ou não, pedra preciosa, semipreciosa e pérola, inclusive relógios encaixados nos referidos metais, exceto as peças cujos metais tenham teor de pureza inferior a 16 quilates.
- § 2º - A alíquota aplicável às operações com os produtos previstos na alínea "c" do inciso I deste artigo será de 17% (dezessete por cento), a partir de 1º de janeiro de 2003.
- Art. 56 - As alíquotas internas são aplicadas quando:
- I - o remetente ou o prestador e o destinatário de mercadoria ou serviços estiverem situados neste Estado;
  - II - da entrada de mercadoria ou bem importados do exterior;
  - III - da entrada, neste Estado, de energia elétrica, petróleo e lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
  - IV - da prestação de serviços de transporte iniciado ou contratado no exterior, e de comunicação transmitida ou emitida no estrangeiro e recebida neste Estado;
  - V - o destinatário de mercadoria ou serviços, localizado em outro Estado, não for contribuinte do ICMS;
  - VI - da arrematação de mercadoria ou bem.

O imposto traz como essência a não cumulatividade, compensando o que é devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado, conforme BRASIL<sub>20</sub>, art. 57º.

#### 4.2.3.1 Créditos de ICMS

Para a compensação do ICMS, é assegurado ao sujeito passivo creditar-se do imposto anteriormente cobrado nas operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria no estabelecimento ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, conforme BRASIL<sub>19</sub>, art. 20º:



Mediante o decreto BRASIL<sub>20</sub>, art. 60º, constitui se crédito fiscal o valor do imposto relativo:

- I - à mercadoria recebida para comercialização;
- II - à mercadoria ou produto que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento;
- III - ao material de embalagem a ser utilizado na saída de mercadoria sujeita ao imposto;
- IV - aos serviços de transporte e de comunicação utilizados pelo estabelecimento;
- V - à mercadoria recebida para emprego na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal;
- VI - ao crédito presumido ou autorizado conforme o disposto na legislação;
- VII - à operação, quando a mercadoria for fornecida com serviço não compreendido na competência tributária dos municípios;
- VIII - ao destaque efetuado na nota fiscal de entrada emitida quando do retorno em operações de venda de mercadorias fora do estabelecimento;
- IX - à entrada de bem:
  - a) para incorporação ao ativo permanente;
  - b) para uso e consumo do estabelecimento, a partir de 1º de janeiro de 2003.

Não dão direito ao crédito, BRASIL<sub>19</sub>, art. 20º, incisos § 1º, § 2º e § 3º:

- ✓ As entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.
- ✓ Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.
- ✓ O crédito referente à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;
- ✓ Para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

O direito da utilização do crédito está condicionado à idoneidade da documentação e se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. O direito de utilizar o crédito encerra se no prazo de cinco anos a partir da data de emissão do documento, BRASIL<sub>19</sub>, art. 23º.

#### 4.2.4 PIS E COFINS

De acordo com Teixeira e Zanluca (2005), as contribuições do PIS e COFINS são conduzidas pela Lei 9.718/98, possuindo alterações subsequentes. Apesar das duas contribuições se originarem de legislações diferentes, possuem semelhança relativa à base de cálculo, pois em sua formação, serão somadas todas as receitas auferidas, exceto as exclusões que se encontram previstas em lei.

As contribuições ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), elaborada pela Lei Complementar nº 7/70, destina-se ao financiamento do seguro desemprego, o abono aos empregados que possuem em média até dois salários mínimos de remuneração mensal e também financia programas de desenvolvimento econômico mediante o BNDES.

Já a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) elaborada pela Lei Complementar nº 70/91, sendo destinada para as despesas com as atividades das áreas de saúde, previdência e assistência social, (CRC-CE, 2018).

São contribuintes do *PIS* as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do SIMPLES (Lei 9.317/96).

São contribuintes da *COFINS* as pessoas jurídicas em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do SIMPLES (Lei 9.317/96), (TEIXEIRA E ZANLUCA, p. 377, 2005).

O PIS é incidente pelo faturamento das pessoas jurídicas; pela folha de pagamento das entidades sem fins lucrativos e pela Importação. Já a COFINS é incidente apenas pelo valor do faturamento e pela importação, (CRC-CE, 2018).

Conforme, BRASIL<sup>12</sup>, art. 3º, considera-se como faturamento a receita bruta, estabelecida pela legislação do imposto de renda, oriundos da venda de bens com operações próprias, do preço dos serviços prestados e dos resultados auferidos nas operações de terceiros.

Parágrafo único. Não se incluem na receita bruta as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI, o ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Quanto aos regimes cumulativos e não cumulativos (CRC-CE, 2018):

- ✓ Cumulativo: quando o tributo incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadorias ou serviços, sem a possibilidade de abater nessa operação o valor do tributo incidido na operação anterior.
- ✓ Não cumulativo: quando o valor do débito tributário gerado na etapa da circulação da mercadoria, podendo ser diminuído do valor devido na etapa seguinte.

De acordo com BRASIL<sup>12</sup>, §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º e com alterações inseridas pela Lei nº 11.196/05, estão sujeitas ao regime cumulativo das contribuições:

- os bancos comerciais, os bancos de investimentos, os bancos de desenvolvimento e as caixas econômicas;
- as sociedades de crédito, financiamento e investimento, as sociedades de crédito imobiliário, as sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários;
- as empresas de arrendamento mercantil;
- as cooperativas de crédito;
- as empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito;
- as entidades de previdência complementar, abertas e fechadas;
- as associações de poupança e empréstimo;
- as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514/97, financeiros, observada a regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional, e agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional;
- as operadoras de planos de assistência à saúde;
- as empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores, referidas na Lei nº 7.102/83;

- as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo.

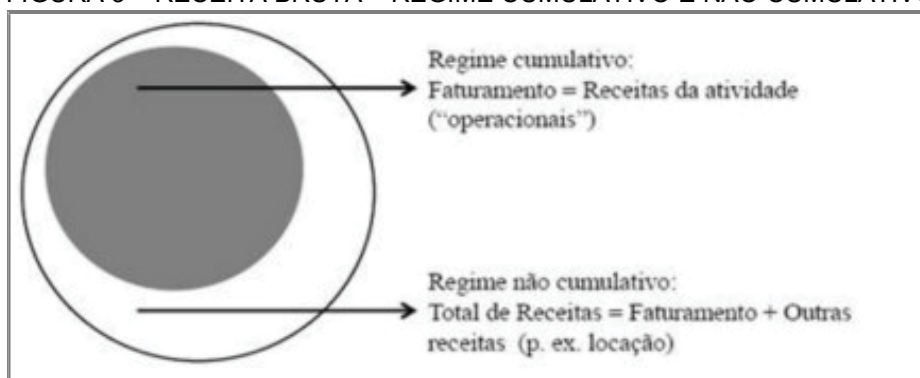
De acordo com o CRC-CE (2018), quanto ao regime de incidência das contribuições, os produtos serão tributados nas alíquotas de acordo com o regime de apuração escolhido, os quais estão atrelados diretamente à atividade operacional, dependendo da tributação da empresa no IRPJ e CSLL. O quadro a visa exemplificar as diferenças básicas entre do regime cumulativo e não cumulativo quanto apuração das contribuições, conforme o QUADRO 11 e (FIGURA 3).

QUADRO 11 – DIFERENÇAS REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO

DIFERENÇAS BÁSICAS	REGIME CUMULATIVO	REGIME NÃO CUMULATIVO
ABRANGÊNCIA	Presumido e Arbitrado	Real ( com algumas exceções)
BASE DE CÁLCULO	Faturamento	Receita total
ALÍQUOTAS	065% e 3%	1,65% e 7,6%
CRÉDITOS	Não	Sim
ASPECTO TEMPORAL	Caixa ou Competência	Competência
DEVOLUÇÃO MERCADORIA	Exclusão da base de Cálculo	Crédito

FONTE: CRC-CE (2018).

FIGURA 3 – RECEITA BRUTA – REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO



FONTE: CRC-CE (2018).

Diante das leis BRASIL<sup>13</sup> e BRASIL<sup>14</sup>, arts. 8º e 10º, o recolhimento do PIS e da COFINS deverão ser realizados até o 25º (vigésimo quinto) dia útil do mês subsequente do fato gerador, considerando o prazo antecipado, caso não for dia útil.

O pagamento deverá ser recolhido mediante DARF, com os devidos códigos de recolhimento:

- Cumulativo: PIS: 8109 / COFINS: 2172
- Não-Cumulativo: PIS: 6912 / COFINS: 5856

#### 4.2.5 IRPJ

São contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), conforme BRASIL<sup>19</sup>, art. 4º:

I – as pessoas jurídicas;

II – as empresas individuais.

As disposições tributárias do Imposto de Renda aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não.

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei 9.430/1996, artigo 60).

As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (Constituição Federal, artigo 173 § 1º).

O IRPJ foi revogado pela Instrução Normativa RFB Nº 1700, de 14 de março de 2017. As pessoas jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas: SIMPLES; Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado, (TEIXEIRA E ZANLUCA, 2005, p. 20).

Conforme BRASIL<sup>8</sup>, art. 5º, consideram-se pessoas jurídicas:

As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital, as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior e os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil.

O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apurações trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

No caso da apuração com base no lucro real, o contribuinte ainda tem a opção de apurar anualmente o imposto devido, devendo, entretanto, recolher mensalmente o imposto por estimativa.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento.

Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento. (TEIXEIRA E ZANLUCA, 2005, p. 21).

Compreende por receita bruta, BRASIL<sup>19</sup>, art. 26º:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação dos serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações com terceiros; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

§ 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil do seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado em conformidade com o Regulamento, (TEIXEIRA E ZANLUCA, 2005, p. 21).

A parcela do lucro real que exceder ao resultado da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência do adicional, à alíquota de 10% (dez por cento).

Também se encontra sujeita ao adicional a parcela da base de cálculo estimada mensal, no caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração do imposto de renda sobre o lucro real anual, presumido ou arbitrado, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Em relação às pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro presumido ou arbitrado, o adicional incide sobre a parcela que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

A alíquota do adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas.

O adicional incide, inclusive, sobre os resultados tributáveis de pessoa jurídica que explore atividade rural (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º). No caso de atividades mistas, a base de cálculo do adicional será a soma do lucro real apurado nas atividades em geral com o lucro real apurado na atividade rural. (RECEITA FEDERAL<sup>6</sup>, 2018).

#### 4.2.6 CSLL

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) foi instituída pela Lei nº 7.689/1988, destinada para ao financiamento da seguridade social, sofrendo alterações de cuja importância, realizadas pelas Leis 7.987/1989, art. 9 e 8.034/1990, art. 2º.

Adota se na CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento adotados para o IRPJ, sendo mantidas as bases de cálculos e as alíquotas conforme previsto na Lei nº 8.981, de 1995, art. 57. A Receita Federal mediante a Instrução Normativa SRF 390/2004 consolidou as normas relativas à CSLL, (TEIXEIRA E ZANLUCA, 2005).

A partir de 1º de maio de 2008, a alíquota da CSLL foi regulamentada pela Lei nº 11.727 de 2008, conforme BRASIL<sup>12</sup>, art. 17º:

- 15% (quinze por cento), para as pessoas jurídicas com atividades de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 ; e
- 9% (nove por cento), para as demais pessoas jurídicas.

São contribuintes da CSLL todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe equiparadas pela legislação do IRPJ.

Desta forma, são contribuintes da CSLL:

I – as pessoas jurídicas;

II – as empresas individuais.

As disposições tributárias da CSLL aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não.

As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas.

No caso do SIMPLES, a CSLL já está embutida na própria alíquota.

A administração e a fiscalização da CSLL competem à Secretaria da Receita Federal (SRF), (TEIXEIRA E ZANLUCA, p. 76, 2005).

Conforme BRASIL<sup>18</sup>, art. 22º, a partir de 01.09.2003, a base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido será correspondente a:

- a. 12% da receita bruta para as atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;
- b. 32% na prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares e transporte, intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

A base de cálculo corresponde a 12% da receita bruta da venda de bens e serviços. Já para o recolhimento da CSLL por estimativa mensal, deverá ser aplicada a base de cálculo de 32% para as seguintes atividades:

- c. prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;
- d. intermediação de negócios;
- e. administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

As empresas que optaram pelo lucro real, serão determinadas como base de cálculo o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões conforme previstas na legislação.

A referida lei ainda estabelece que, poderão ser deduzidos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionalmente concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja simples depositário (IPI e ICMS Substituição Tributária).

Quanto à apuração mensal e trimestral da CSLL, conforme (RECEITA FEDERAL<sup>5</sup> 2018):

A CSLL, apurada trimestralmente, deve ser paga em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. À opção da pessoa jurídica, a CSLL pode ser paga em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder. Nenhuma quota pode ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e a CSLL de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) deve ser paga em quota única. As quotas da CSLL são acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente



ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

A primeira quota ou quota única, quando paga até o vencimento, não sofre acréscimos.

I - Pagamentos Mensais;

A CSLL determinada mensalmente com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução deve ser paga até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir (art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996).

II - Saldo da CSLL Apurado em 31 de dezembro (ajuste anual):

O saldo da CSLL apurado em 31 de dezembro do ano-calendário será:

a) pago em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente. O saldo da CSLL é acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento;

b) pode ser compensado com a CSLL devida a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, se negativo, assegurada a alternativa de requerer a restituição.

#### 4.2.7 INSS PATRONAL

O INSS esta amparado pela Lei nº 8.212/91, onde os empregadores contribuem sobre a folha de salários pela seguinte maneira, (FABRETTI 2012):

- ✓ Para o INSS = 20%
- ✓ Para o Seguro Acidente de Trabalho (SAT), de acordo com o grau de risco da atividade: 1% para o risco considerado leve, 2% para risco médio e 3% para risco grave.

De acordo com Receita Federal<sup>4</sup> (2018), o enquadramento dos graus de riscos fica sobre a responsabilidade da empresa, no qual deverá realiza-lo mensalmente, com base na atividade econômica considerando a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco apresentado no Anexo V do Decreto 3.048 de 1999.

De acordo com Brasil<sup>15</sup>, art. 15º, considera se contribuinte:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou

finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

As empresas também estão sujeitas ao recolhimento de contribuições a terceiros (entidades e fundos), ocorridos sobre o total de remuneração dos empregados e dos trabalhadores avulsos, conforme com o enquadramento da atividade no FPAS e as alíquotas mencionadas do Anexo III da Instrução Normativa MPS/SRP n. 03, de 2005, (RECEITA FEDERAL<sup>4</sup>, 2018).

(...) O Fator Acidentário de Prevenção – FAP é um multiplicador, atualmente calculado por estabelecimento, que varia de 0,5000 a 2,0000, a ser aplicado sobre as alíquotas de 1%, 2% ou 3% da tarificação coletiva por subclasse econômica, incidentes sobre a folha de salários das empresas para custear aposentadorias especiais e benefícios decorrentes de acidentes de trabalho. O FAP varia anualmente. É calculado sempre sobre os dois últimos anos de todo o histórico de acidentalidade e de registros acidentários da Previdência Social.

Pela metodologia do FAP, as empresas que registrarem maior número de acidentes ou doenças ocupacionais, pagam mais. Por outro lado, o Fator Acidentário de Prevenção – FAP aumenta a bonificação das empresas que registram acidentalidade menor. No caso de nenhum evento de acidente de trabalho, a empresa é bonificada com a redução de 50% da alíquota, (SECRETARIA DE PREVIDENCIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018).

#### 4.2.8 FGTS

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS foi desenvolvido com o intuito de proteger o trabalhador demitido sem justa causa, através da abertura de uma conta pela Caixa Econômica Federal vinculada ao contrato de trabalho, para cada um dos empregados, (PORTAL FGTS, 2018).

Foi instituído pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, vigente a partir de 01 de janeiro de 1967 e revogada pela Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.

Conforme BRASIL<sup>15</sup>, art. 15º:

Para os fins previstos nesta lei, todos os empregadores ficam obrigados a depositar, até o dia 7 (sete) de cada mês, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8 (oito) por cento da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os arts. 457 e 458 da CLT e a gratificação de Natal a que se refere a Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, com as modificações da Lei nº 4.749, de 12 de agosto de 1965. (Vide Lei nº 13.189, de 2015).

§ 1º Entende-se por empregador a pessoa física ou a pessoa jurídica de direito privado ou de direito público, da administração pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que admitir trabalhadores a seu serviço, bem assim aquele que, regido por legislação especial, encontrar-se nessa condição ou figurar como fornecedor ou tomador de mão de obra, independente da responsabilidade solidária e/ou subsidiária a que eventualmente venha obrigarse.

§ 2º Considera-se trabalhador toda pessoa física que prestar serviços a empregador, a locador ou tomador de mão de obra, excluídos os eventuais, os autônomos e os servidores públicos civis e militares sujeitos a regime jurídico próprio.

§ 3º Os trabalhadores domésticos poderão ter acesso ao regime do FGTS, na forma que vier a ser prevista em lei.

O FGTS é composto pelo total dos depósitos mensais, os valores pertencem aos empregados que poderá ser utilizado mediante determinadas situações, (PORTAL FGTS, 2018).

De acordo com BRASIL<sup>15</sup>, arts. 2º, 16º, 17º e 18º:

O FGTS é constituído pelos saldos das contas vinculadas a que se refere esta lei e outros recursos a ele incorporados, devendo ser aplicados com atualização monetária e juros, de modo a assegurar a cobertura de suas obrigações.

§ 1º Constituem recursos incorporados ao FGTS, nos termos do caput deste artigo:

- a) eventuais saldos apurados nos termos do art. 12, § 4º;
- b) dotações orçamentárias específicas;
- c) resultados das aplicações dos recursos do FGTS;
- d) multas, correção monetária e juros moratórios devidos;
- e) demais receitas patrimoniais e financeiras.

§ 2º As contas vinculadas em nome dos trabalhadores são absolutamente impenhoráveis.

Art. 16. As empresas sujeitas ao regime da legislação trabalhista poderão equiparar seus diretores não empregados aos demais trabalhadores sujeitos ao regime do FGTS. Considera-se diretor aquele que exerça cargo de administração previsto em lei, estatuto ou contrato social, independente da denominação do cargo.

Art. 17. Os empregadores se obrigam a comunicar mensalmente aos trabalhadores os valores recolhidos ao FGTS e repassar-lhes todas as informações sobre suas contas vinculadas recebidas da Caixa Econômica Federal ou dos bancos depositários.

Art. 18. Ocorrendo rescisão do contrato de trabalho, por parte do empregador, ficará este obrigado a depositar na conta vinculada do trabalhador no FGTS os valores relativos aos depósitos referentes ao mês da rescisão e ao imediatamente anterior, que ainda não houver sido recolhido, sem prejuízo das cominações legais.

O recolhimento do FGTS deverá ser efetuado nas agências da Caixa Econômica Federal ou nas instituições financeiras conveniadas. Também é possível utilizar os canais alternativos para pagamento como as lotéricas, canais de

autoatendimento e internet banking, caso estes serviços sejam disponibilizados pelos bancos, (PORTAL FGTS, 2018).

#### 4.3 AVALIAÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO MAIS FAVORÁVEL À EMPRESA DO RAMO DE EMBALAGENS

O Planejamento Tributário deverá ser elaborado anualmente pelos gestores da organização, devendo ter cautela quanto à opção por um dos três regimes tributários, devido à legislação não permitir alteração do regime no mesmo exercício. Assim, é preciso atenção no momento de escolher o regime tributário correto, pois esta decisão produzirá efeitos positivos ou negativos durante todo o ano, (SEBRAE, 2018).

O planejamento será baseado no detalhamento de alternativas ocorridas em um determinado período tempestivo, avaliado pela empresa como médio e longo prazos, estimando e analisando recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e outras variáveis (OLIVEIRA, 2013).

Para aplicação correta das tarefas pertinentes ao planejamento tributário, o contador como gestor tributário, deverá aplicar todos os conhecimentos sobre a legislação do tributo que pretende ser deduzido, pois a partir desses cenários será possível traçar com antecedência a melhor opção para a organização executar suas operações comerciais (OLIVEIRA, 2012).

De acordo com o SEBRAE (2018), para realizar o planejamento tributário da empresa é preciso obter as seguintes informações:

- ✓ O valor da receita bruta anual ou a previsão de faturamento;
- ✓ A expectativa de despesas operacionais;
- ✓ A margem de lucro;
- ✓ E as despesas com empregados, caso a empresa possua.

A coleta dessas informações servirá para analisar as vantagens em cada tipo de regime de tributação e assim assessorar o empreendedor quanto à escolha do regime que melhor se enquadre às necessidades da empresa.

Para alcançar êxito nesta atividade o contador precisa com profundidade, (OLIVEIRA, 2012, p. 23):

- conhecer todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente com relação aos impostos não cumulativos – ICMS e IPI – além das contribuições para o Pis e a Cofins;
- conhecer todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável;
- ser oportuno e aproveitar as lacunas deixadas pela legislação, para tanto ficando atento às mudanças nas normas e aos impactos nos resultados da empresa, observando criteriosamente as atividades desenvolvidas;
- identificar todos os incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos governos federal, estadual e municipal.

Assim, apenas colocando no papel os possíveis cenários, será possível avaliar de maneira objetiva qual o melhor regime tributário a ser escolhido. Após esta etapa, o contador deverá identificar a atividade da empresa, a legislação a ser utilizada e realizar um levantamento dos números contábeis e tributários apurados no ano atual. Com as informações obtidas, compara-se o orçamento para o próximo ano, para que se possa ter uma visão detalhada de qual o melhor regime a ser adotado.

Também, torna-se necessário acompanhar as mudanças ocorridas na legislação, pois geralmente, no fim do ano anterior e início de cada ano, o Fisco costuma emitir dispositivos legais que podem auxiliar na redução da carga tributária, SEBRAE (2018).

Um ponto importante a ser considerado, será quanto aos impostos cumulativos e não cumulativos para que seja avaliado se determinado imposto estará classificado como custo ou não para a empresa.

Quanto aos impostos cumulativos, (BARBOZA, 2017, p. 32):

(...) *Impostos cumulativos – custos*. São aqueles considerados “CUSTO”, isto é, não se aproveita o crédito do que foi pago na compra, passando o seu valor a fazer parte do custo do produto ou da mercadoria ou serviço adquiridos. Ocorre, por exemplo, com o IPI, quando o comerciante compra produtos do industrial (que emite a nota com o IPI); ocorre que, da mesma forma, com o PIS e a COFINS, quando das compras efetuadas pelas empresas optantes pelo Regime do Lucro Presumido.

Assim, também, são considerados todos os impostos na aquisição de produtos e mercadorias por empresas optantes pelo Regime do Simples Nacional, pois, não se creditam de qualquer valor, já que pagam os impostos por uma alíquota só, beneficiadas que são pelo Regime Fiscal.

Quanto aos impostos não cumulativos (BARBOZA, 2017, p. 32):

*Impostos não cumulativos - não-custos.* São os Impostos que dão direito ao CRÉDITO de todos os valores pagos na aquisição de matérias primas e mercadorias. É o caso, portanto, do ICMS, que na maioria das vezes, tanto para as empresas do Comércio, como as empresas de atividade Industrial, pois elas se creditam de todos os valores pagos a título de ICMS e descontam dos valores gerados na venda, recolhendo para os cofres públicos, somente a diferença; é, também, o caso do IPI, entre empresas industriais, no tocante à compra de matérias primas e insumos; e, excepcionalmente, para o PIS e a COFINS, quando a empresa é optante do Regime do Lucro Real, pois pode se creditar desses dois tributos em todas as suas compras de produtos e mercadorias adquiridos para revenda. Portanto, uma característica muito importante da Cumulatividade/Não Cumulatividade é que para o aproveitamento do crédito, o produto ou mercadoria adquirido deve se destinar à revenda, pois, se for destinado ao consumo próprio, não terá o crédito.

As indústrias de embalagem que optarem pela tributação do lucro presumido ou lucro real, poderão utilizar a compensação de alguns impostos relativos às compras, reduzindo o saldo de impostos a pagar.

O quadro a seguir demonstrará quais os impostos poderão ser creditados, evidenciado em cada regime de tributação se será considerado como custo ou não dentro da operação, conforme QUADRO 12.

QUADRO 12 – RESUMO DE CUMULATIVIDADE/NÃO CUMULATIVIDADE

IMPOSTOS INCIDENTES NAS COMPRAS						
TRIBUTOS	REGIME	PROCESSO	CRÉDITO	CLASSE	CUM/N-CUM	CUSTO
TODOS	Simple Nacional	Qualquer	NÃO	N/C	CUMULATIVOS	SIM
IPI	Lucro Presumido	Industrial	SIM	Extrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
IPI	Lucro Presumido	Comercial	NÃO	Extrínseco	Cumulativo	SIM
IPI	Lucro Real	Industrial	SIM	Extrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
IPI	Lucro Real	Comercial	NÃO	Extrínseco	Cumulativo	SIM
ICMS	Lucro Presumido	Industrial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
ICMS	Lucro Presumido	Comercial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
ICMS	Lucro Real	Industrial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
ICMS	Lucro Real	Comercial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
PIS	Lucro Presumido	Industrial	NÃO	Intrínseco	Cumulativo	SIM
PIS	Lucro Presumido	Comercial	NÃO	Intrínseco	Cumulativo	SIM
PIS	Lucro Real	Industrial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
PIS	Lucro Real	Comercial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
COFINS	Lucro Presumido	Industrial	NÃO	Intrínseco	Cumulativo	SIM
COFINS	Lucro Presumido	Comercial	NÃO	Intrínseco	Cumulativo	SIM
COFINS	Lucro Real	Industrial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
COFINS	Lucro Real	Comercial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO

FONTE: Barboza (2017).

Em função dos principais impostos que uma indústria de embalagem está condicionada a pagar, para um melhor entendimento, serão demonstrados os cálculos dos impostos, a partir das informações coletadas, apurados nos regimes do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, a partir pesquisa de coleta de dados para avaliar o melhor enquadramento tributário.

#### 4.3.1 Apuração dos impostos - Simples Nacional

As indústrias de embalagens estão enquadradas nos anexos II da tabela do Simples Nacional, conforme determina a Lei Complementar 123/2006. Também, poderão exercer atividade de comércio, quando adicionada no cartão CNPJ da empresa e que para fins de apuração de impostos no simples nacional estará enquadrada no anexo I.

Os dados apresentados foram calculados mediante legislação até 2017. A tabela a seguir evidenciará o imposto apurado, com os percentuais aplicados de acordo com o faturamento obtido nos últimos 12 meses, obtendo o seguinte resultado, demonstrado na TABELA 3:

TABELA 3 – APURAÇÃO DOS IMPOSTOS NO SIMPLES NACIONAL 2017

(continua)

	ANEXO	FATURAMENTO MENSAL	(RBT12)	ALÍQUOTA	PARTILHA ICMS	REDUÇÃO ICMS EMPRESAS DO PR	VALOR TOTAL A PAGAR
jan/17	I	3.163,30	691.084,40	7,54%	2,56%	1,07%	191,38
fev/17	II	13.406,00	662.977,70	8,04%	2,56%	1,07%	2.038,82
	I	19.185,60		7,54%	2,56%	1,07%	
mar/17	II	4.086,80	632.797,30	8,04%	2,56%	1,07%	267,69
abr/17	II	62.688,70	591.082,90	8,04%	2,56%	1,07%	4.106,11
mai/17	II	60.753,34	609.000,40	8,04%	2,56%	1,07%	3.979,34
jun/17	II	27.970,40	604.575,34	8,04%	2,56%	1,07%	1.832,06
jul/17	II	63.082,33	585.680,14	8,04%	2,56%	1,07%	4.131,89
ago/17	II	83.552,50	561.182,47	8,04%	2,56%	1,07%	5.472,69
set/17	II	72.202,00	535.404,97	7,34%	2,33%	0,67%	4.101,07

(conclusão)

	ANEXO	FATURAMENTO MENSAL	(RBT12)	ALÍQUOTA	PARTILHA ICMS	REDUÇÃO ICMS EMPRESAS DO PR	VALOR TOTAL A PAGAR
out/17	II	51.451,00	527.341,97	7,34%	2,33%	0,67%	3.440,41
	I	9.999,90		6,84%	2,33%	0,67%	
nov/17	II	14.159,40	563.876,87	8,04%	2,56%	1,07%	1.233,11
	I	5.052,40		7,54%	2,56%	1,07%	
dez/17	II	1.686,10	533.448,67	7,34%	2,33%	0,67%	356,06
	I	5.024,90		6,84%	2,33%	0,67%	
<b>TOTAL</b>		<b>497.464,67</b>	<b>7.098.453,13</b>				<b>31.150,64</b>

Pesquisa de dados (2018).

A empresa apresentou no período de 12 meses um faturamento total de R\$ 497.464,67 gerando impostos a pagar no valor de R\$ 31.150,64.

Nos meses de fevereiro, outubro, novembro e dezembro houveram receitas com comercialização de mercadoria, onde se fez necessário distingui-las para realizar apuração do imposto em seu devido anexo.

Em relação a partilha do ICMS, para as empresas situadas no Paraná, a legislação determina a redução da alíquota que será determinada pelas faixas de receita bruta auferida nos 12 meses.

Nas aquisições de matérias primas e insumos para o processo de industrialização, as empresas enquadradas neste regime, ficam impossibilitadas de se creditarem dos impostos, tornando um custo tributário para a empresa.

#### 4.3.2 Apuração de impostos – Lucro Presumido

##### 4.3.2.1 ICMS e IPI

O ICMS e o IPI são apurados mensalmente. Nas aquisições de matérias primas e insumos utilizados na industrialização, os créditos de IPI e ICMS destacados nas notas fiscais poderão ser compensados, diminuindo o valor a pagar. O demonstrativo a seguir evidenciará os impostos calculados pelo lucro presumido, apresentado na TABELA 4:



TABELA 4 – ICMS E IPI - LUCRO PRESUMIDO

MÊS	RECEITA DE VENDAS	ICMS 12,00%	IPI 15,00%
jan/17	3.163,30	379,60	474,50
fev/17	32.591,60	3.910,99	4.888,74
mar/17	4.086,80	490,42	613,02
abr/17	62.688,70	7.522,64	9.403,31
mai/17	60.753,34	7.290,40	9.113,00
jun/17	27.970,40	3.356,45	4.195,56
jul/17	63.082,33	7.569,88	9.462,35
ago/17	83.552,50	10.026,30	12.532,88
set/17	72.202,00	8.664,24	10.830,30
out/17	61.450,90	7.374,11	9.217,64
nov/17	19.211,80	2.305,42	2.881,77
dez/17	6.711,00	805,32	1.006,65
<b>TOTAL</b>	<b>497.464,67</b>	<b>59.695,76</b>	<b>74.619,70</b>

FONTE: Pesquisa de dados (2018).

Para apuração de ICMS foi considerado a alíquota de 12% para as vendas entre contribuintes dentro do Estado do Paraná, aplicando o diferimento de 33,33%. A informação do diferimento, deverá conter no campo informações complementares da nota fiscal, conforme BRASIL<sup>24</sup>, anexo III, art. 28:

Fica também, diferido o pagamento do imposto nas saídas internas entre contribuintes e nas operações de importação, por contribuinte, de mercadorias, na proporção de:  
I - 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) do valor do imposto, na hipótese de a alíquota ser 18% (dezoito por cento).

Já para apuração do IPI, foi considerado alíquota de 15% nas operações de vendas com os produtos classificados nas NCMs 39.23.21.10 (sacos e cartuchos de polímeros de etileno) e 4819.10.00 (caixas e cartuchos de papelão).

Para apuração dos referidos impostos, não foram utilizados os créditos obtidos pela nota fiscal de compras para efeitos de compensação, gerando ICMS a pagar de R\$ 59.695,76 e IPI de R\$ 74.619,70.

#### 4.3.2.2 PIS E COFINS

Para apuração de PIS e COFINS no lucro presumido, utilizou se as alíquotas de 0,65% e 3,00%. Poderá deduzir sobre a receita, o valor de IPI e as devoluções sobre as vendas. Neste regime a apuração é realizado trimestralmente, conforme será apresentado na TABELA 5:

TABELA 5 – PIS E COFINS - LUCRO PRESUMIDO

MÊS	RECEITA DE VENDAS	OUTRAS RECEITAS	IPI S/ AS VENDAS (-)	DEV. DE VENDAS (-)	BASE DE CALCULO	PIS 0,65%	COFINS 3,00%
jan/17	3.163,30	0,00	0,00	0,00	3.163,30	20,56	94,90
fev/17	32.591,60	0,00	0,00	0,00	32.591,60	211,85	977,75
mar/17	4.086,80	0,00	0,00	0,00	4.086,80	26,56	122,60
1º TRIMESTRE						<b>258,97</b>	<b>1.195,25</b>
abr/17	62.688,70	0,00	0,00	0,00	62.688,70	407,48	1.880,66
mai/17	60.753,34	0,00	0,00	0,00	60.753,34	394,90	1.822,60
jun/17	27.970,40	0,00	0,00	0,00	27.970,40	181,81	839,11
2º TRIMESTRE						<b>984,18</b>	<b>4.542,37</b>
jul/17	63.082,33	0,00	0,00	0,00	63.082,33	410,04	1.892,47
ago/17	83.552,50	0,00	0,00	0,00	83.552,50	543,09	2.506,58
set/17	72.202,00	0,00	0,00	0,00	72.202,00	469,31	2.166,06
3º TRIMESTRE						<b>1.422,44</b>	<b>6.565,10</b>
out/17	61.450,90	0,00	0,00	0,00	61.450,90	399,43	1.843,53
nov/17	19.211,80	0,00	0,00	0,00	19.211,80	124,88	576,35
dez/17	6.711,00	1.044,33	0,00	-3.750,00	2.961,00	19,25	88,83
4º TRIMESTRE						<b>543,55</b>	<b>2.508,71</b>
<b>TOTAL</b>	<b>497.464,67</b>	<b>1.044,33</b>	<b>0,00</b>	<b>-3.750,00</b>	<b>493.714,67</b>	<b>3.209,15</b>	<b>14.811,44</b>

FONTE: Pesquisa de dados (2018).

O valor a pagar calculado no lucro presumido para PIS e COFINS para os 4 trimestres foram:

- ✓ 1º trimestre: PIS R\$ 258,97 / COFINS: R\$ 1.195,25
- ✓ 2º trimestre: R\$ 984,18 / COFINS: R\$ 4.542,37
- ✓ 3º Trimestre: R\$ 1.422,44 / COFINS: R\$ 6.565,10
- ✓ 4º trimestre: R\$ 543,55/ COFINS: R\$ 2.508,71

Para este regime, nas aquisições de matérias primas e insumos para o processo de industrialização, não será permitido o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS devido a sua cumulatividade, que serão tratados como custo para a empresa.

#### 4.3.2.3 IRPJ e CSLL

O IRPJ e CSLL apurados pelo lucro presumido são de competência trimestral. Na apuração, desconsidera-se da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais e os impostos não cumulativos. Os cálculos dos impostos serão demonstrados mediante a TABELA 6:

TABELA 6 – IRPJ E CSLL - LUCRO PRESUMIDO

Mês	Receita de vendas	Outras Receitas	Dev. de vendas (-)	IRPJ				CSLL	
				B.C	IRPJ	Adic.	Total	B.C	Total
				8%	15%	10%	25%	12%	9%
jan/17	3.163,30	0,00	0,00	253,06	37,96	0,00	0,00	379,60	34,16
fev/17	32.591,60	0,00	0,00	2.607,33	391,10	0,00	0,00	3.910,99	351,99
mar/17	4.086,80	0,00	0,00	326,94	49,04	0,00	0,00	490,42	44,14
<b>1ºTRIM</b>	<b>39.841,70</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>3.187,34</b>	<b>478,10</b>	<b>0,00</b>	<b>478,10</b>	<b>4.781,00</b>	<b>430,29</b>
abr/17	62.688,70	0,00	0,00	5.015,10	752,26	0,00	0,00	7.522,64	677,04
mai/17	60.753,34	0,00	0,00	4.860,27	729,04	0,00	0,00	7.290,40	656,14
jun/17	27.970,40	0,00	0,00	2.237,63	335,64	0,00	0,00	3.356,45	302,08
<b>2ºTRIM</b>	<b>151.412,44</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>12.113,00</b>	<b>1.816,95</b>	<b>0,00</b>	<b>1.816,95</b>	<b>18.169,49</b>	<b>1.635,25</b>
jul/17	63.082,33	0,00	0,00	5.046,59	756,99	0,00	0,00	7.569,88	681,29
ago/17	83.552,50	0,00	0,00	6.684,20	1.002,63	0,00	0,00	10.026,30	902,37
set/17	72.202,00	0,00	0,00	5.776,16	866,42	0,00	0,00	8.664,24	779,78
<b>3ºTRIM</b>	<b>218.836,83</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>17.506,95</b>	<b>2.626,04</b>	<b>0,00</b>	<b>2.626,04</b>	<b>26.260,42</b>	<b>2.363,44</b>
out/17	61.450,90	0,00	0,00	4.916,07	737,41	0,00	0,00	7.374,11	663,67
nov/17	19.211,80	0,00	0,00	1.536,94	230,54	0,00	0,00	2.305,42	207,49
dez/17	6.711,00	1.044,33	3.750,00	320,43	48,06	0,00	0,00	480,64	43,26
<b>4ºTRIM</b>	<b>87.373,70</b>	<b>1.044,33</b>	<b>3.750,00</b>	<b>6.773,44</b>	<b>1.016,02</b>	<b>0,00</b>	<b>1.016,02</b>	<b>10.160,16</b>	<b>914,41</b>
<b>Total</b>	<b>497.464,67</b>	<b>1.044,33</b>	<b>3.750,00</b>	<b>39.580,72</b>	<b>5.937,11</b>	<b>0,00</b>	<b>5.937,11</b>	<b>59.371,08</b>	<b>5.343,40</b>

FONTE: Pesquisa de dados (2018).

Para apuração do IRPJ aplicou-se a alíquota de presunção de 8% destinado para atividade de venda de produtos, mercadorias e industrialização, identificando a base de cálculo para aplicação da alíquota de 15% para cálculo do imposto. Já para apuração do CSLL, utilizou-se a presunção de 12% para a base de cálculo e 9% para o cálculo do imposto.

No mês de dezembro foi integrado junto a base de cálculo outras receitas no valor de R\$ 1.044,33, assim, o valor do IRPJ e da CSLL a pagar para os 4 trimestres foram:

- ✓ 1º trimestre: IRPJ R\$ 478,10 / CSLL: R\$ 430,29
- ✓ 2º trimestre: IRPJ R\$ 1.816,95 / CSLL: R\$ 1.635,25
- ✓ 3º trimestre: IRPJ R\$ 2.626,04 / CSLL: R\$ 2.363,44
- ✓ 4º trimestre: IRPJ R\$ 1.016,02 / CSLL: R\$ 914,41

#### 4.3.3 Apuração de impostos – Lucro Real

##### 4.3.3.1 ICMS e IPI

O cálculo de apuração do IPI e ICMS para o regime do lucro real permanecem os mesmos aplicados para o lucro presumido, possuindo os mesmos custos tributários.

##### 4.3.3.2 PIS e COFINS

O PIS e COFINS não cumulativo incide sobre o total da receita auferidas no mês. A alíquota aplicada é de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS. Para este regime, nas aquisições de matérias primas e insumos para o processo de industrialização, permite-se o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, conforme demonstrado na TABELA 7.

TABELA 7 – PIS E COFINS - LUCRO REAL

MÊS	RECEITA DE VENDAS	OUTRAS RECEITAS	IPI S/ AS VENDAS (-)	DEV. DE VENDAS (-)	BASE DE CALCULO	PIS 1,65%	COFINS 7,60%
jan/17	3.163,30	0,00	0,00	0,00	3.163,30	52,19	240,41
fev/17	32.591,60	0,00	0,00	0,00	32.591,60	537,76	2.476,96
mar/17	4.086,80	0,00	0,00	0,00	4.086,80	67,43	310,60
abr/17	62.688,70	0,00	0,00	0,00	62.688,70	1.034,36	4.764,34
mai/17	60.753,34	0,00	0,00	0,00	60.753,34	1.002,43	4.617,25
jun/17	27.970,40	0,00	0,00	0,00	27.970,40	461,51	2.125,75
jul/17	63.082,33	0,00	0,00	0,00	63.082,33	1.040,86	4.794,26
ago/17	83.552,50	0,00	0,00	0,00	83.552,50	1.378,62	6.349,99
set/17	72.202,00	0,00	0,00	0,00	72.202,00	1.191,33	5.487,35
out/17	61.450,90	0,00	0,00	0,00	61.450,90	1.013,94	4.670,27
nov/17	19.211,80	0,00	0,00	0,00	19.211,80	316,99	1.460,10
dez/17	6.711,00	1.044,33	0,00	-3.750,00	2.961,00	48,86	225,04
<b>TOTAL</b>	<b>497.464,67</b>	<b>1.044,33</b>	<b>0,00</b>	<b>-3.750,00</b>	<b>493.714,67</b>	<b>8.146,29</b>	<b>37.522,31</b>
<b>APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - ENTRADAS NO PERÍODO</b>							
						1,65%	7,60%
Compra de Matéria Prima					40.801,96	673,23	3.100,95
Depreciações					4.137,47	68,27	314,45
Energia Elétrica - Gastos na Fabricação					81.158,52	1.339,12	6.168,05
Serviços de Terceiros					76.860,26	1.268,19	5.841,38
						<b>3.348,83</b>	<b>15.424,90</b>
PIS e COFINS a pagar						<b>4.797,47</b>	<b>22.097,41</b>

FONTE: Pesquisa de dados (2018).

O recolhimento para o período do PIS e COFINS no regime não cumulativo utilizando o aproveitamento dos créditos nas entradas seriam de:

✓ PIS – R\$ 4.797,47

✓ COFINS – R\$ 22.097,41

#### 4.3.3.3 IRPJ e CSLL

O IRPJ e CSLL pelo Lucro real foram apurados pela Estimativa anual que serão demonstrados a partir das informações obtidas na DRE, conforme a TABELA 8.

TABELA 8 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>	
<b>RECEITA BRUTA OPERACIONAL</b>	<b>501.214,67</b>
Vendas da Produção	458.788,57
Vendas de Mercadorias	42.426,10
<b>(-) DEDUÇÕES S/ VENDAS</b>	<b>-34.900,65</b>
Devolução de Vendas	3.750,00
Simples Nacional	31.150,65
<b>RECEITA OPERACIONAL LIQUIDA</b>	<b>466.314,02</b>
<b>(-) CUSTOS DAS VENDAS</b>	<b>445.043,85</b>
Materiais Consumidos Produção	40.801,96
Mão de Obra Direta	202.736,55
Gastos Gerais de Fabricação	201.505,34
<b>RESULTADO OPERACIONAL BRUTO</b>	<b>21.270,17</b>
<b>(-) DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>-35.215,85</b>
Despesas Comerciais	6.720,65
Despesas Administrativas	28.495,20
<b>(-) DESPESAS FINANCEIRAS</b>	<b>-1.042,58</b>
OUTRAS RECEITAS	1.044,33
<b>LUCRO/PREJUÍZO OPERACIONAL ANTES DO IR/CS</b>	<b>-13.943,93</b>

FONTE: Pesquisa de dados (2018).

A partir das informações obtidas na DRE, será elaborado o Lalur a fins de demonstrar o cálculo apurado dos impostos na TABELA 9.

TABELA 9 - LALUR IRPJ E CSLL - LUCRO REAL

(continua)

<b>LALUR - PARTE A</b>			
	<b>ADIÇÕES</b>	<b>EXCLUSÕES</b>	<b>SALDO</b>
<b>Lucro Líquido Contábil do Período</b>			<b>- 13.943,93</b>
Adições	-		
Depreciação Societária	-		
Despesas Indedutíveis	-		
(-) Exclusões	-		
<b>Lucro Real antes da compensação do prejuízo</b>			<b>- 13.943,93</b>
(-) Compensações		-	-
Prejuízos acumulados		-	- 13.943,93
<b>Lucro Real do Período após compensações</b>			<b>- 13.943,93</b>

(conclusão)

LALUR - PARTE A					
		ADIÇÕES	EXCLUSÕES	SALDO	
Imposto de Renda (Alíquota de 15%)			-	-	
ADICIONAL IRPJ 10%				-	
<b>IRPJ A RECOLHER</b>				-	
<b>CSLL A RECOLHER</b>				-	
(-) Compensações CSLL BÔNUS ADIMPLENCIA FISCAL			-	-	
LALUR - PARTE B					
DATA	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C
31/12/2016	LUCRO DO EXERCÍCIO	-	138.597,29	138.597,29	C
31/12/2017	PREJUÍZO DO EXERCÍCIO	13.943,93		124.653,36	C

FONTE: Pesquisa de dados (2018).

Devido ao prejuízo ocorrido no exercício, não haverá os impostos de IRPJ e CSLL a pagar. A parte A do LALUR visa demonstrar os ajustes que ocorreram no resultado, realizando as adições e exclusões a ser considerado no exercício. Para o período analisado não houveram adições ou exclusões que alterasse o resultado.

Assim, a parte B do LALUR visa demonstrar o histórico do resultado, onde no final ano do exercício de 2016 a empresa apresentou um lucro de R\$ 138.597,29. Já com o prejuízo de R\$ 13.943,93 apresentado no exercício de 2017, o saldo acumulado ao final do exercício, passou a ser R\$ 124.653,36.

Não foram realizados os cálculos pela estimativa mensal devido à falta das informações dos balancetes mensais.

#### 4.3.4 Comparação dos regimes tributários

Após realizado as apurações dos impostos sobre os regimes mencionados, a seguir serão demonstrados de forma comparativa os resultados dos impostos, a fim de definir o melhor regime de tributação da empresa industrial de embalagens para o ano de 2017, conforme a TABELA 10.

TABELA 10 – COMPARAÇÃO DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS

REGIMES TRIBUTÁRIOS	ICMS	IPI	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	TOTAL
Simples Nacional	Recolhimento Unificado - DAS						31.150,64
Lucro Presumido	59.695,76	74.619,70	3.209,15	14.811,44	5.937,11	5.343,40	163.616,55
Lucro Real Anual	59.695,76	74.619,70	4.797,47	22.097,41	-	-	161.210,34

FONTE: Pesquisa de dados (2018).

Pelos regimes apurados, verifica-se que o melhor enquadramento tributário para a empresa é pela opção do Simples Nacional que apresentou um valor a pagar de R\$ 31.150,64 no ano.

No lucro presumido, o aumento dos impostos resultou em 19,03% a maior ao regime do simples nacional, totalizando um valor a recolher de R\$ 163.616,55.

Caso a empresa optasse pelo lucro real, devido ao prejuízo ocorrido no exercício, não haveria os impostos de IRPJ e CSLL a pagar, totalizando o valor dos impostos em R\$ 161.210,34.

Ao comparar os regimes do lucro presumido e lucro real, os valores dos impostos de ICMS e IPI, nos dois regimes permaneceram os mesmos, já que estes impostos são de origem não cumulativa.

Já para os impostos de PIS e COFINS, por mais que no lucro real haja a compensação dos créditos em determinadas entradas, a alíquota para tributação é bem maior ao do presumido, resultando em maiores contribuições a pagar.

É importante salientar que nem sempre o regime mais simples será de fato o mais vantajoso e econômico para as organizações. Tudo dependerá da atividade que será exercida, podendo um regime mais complexo, proporcionar melhores condições ou certos benefícios, garantindo a economia de custos tributários.



## 5. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES

Atualmente devido à grande carga tributária e a competitividade no mercado, cada dia mais as empresas buscam uma forma de reduzir a carga tributária para se tornarem competitivos. Muitas vezes, devido ao despreparado dos empresários por não possuírem um conhecimento adequado e não procurarem um profissional qualificado, acabam realizando a sonegação para reduzir os custos na organização, sem saber que existem medidas dentro da legislação que poderão ser adotadas, reduzindo o impacto da carga tributária.

O planejamento tributário aplicado de uma forma correta, será o único método que venha garantir uma economia real para a organização, desde que a empresa possua uma contabilidade confiável para que seja obtido um bom resultado.

Vale salientar a importância de acompanhar as atualizações das legislações, a fim de garantir a aplicação correta nas operações realizadas pela empresa, analisando também situações específicas para atividade elaborada e para a aplicação de benefícios fiscais. Outro fator importante é manter em dia o pagamento dos impostos e as obrigações acessórias perante ao Fisco.

É fundamental o papel da controladoria na atuação para obter resultados satisfatórios quanto à redução da carga tributária, adotando métodos estratégicos de gerenciamento, implementação de controles internos e elaboração do planejamento tributário.

Assim, para consolidar os objetivos do estudo, as vantagens de reduzir a carga tributária da empresa industrial de embalagens se dá na melhoria da saúde financeira da organização, que passa a ter um autocontrole sobre os custos e despesas, entendendo a sistemática de cada imposto e de como será pago, a fim de melhorar o fluxo de caixa da empresa. Desta forma, a organização passa a ter uma visão ampla do negócio, aumentando seu rendimento para que consequentemente realize novos investimentos.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Gildeny Vieira. **Planejamento tributário no âmbito da controladoria: contribuições para a gestão tributária**. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, ano MMXVI, Nº. 000096, 28/12/2016. Disponível em: < <https://semanaacademica.org.br/artigo/planejamento-tributario-no-ambito-da-controladoria-contribuicoes-para-gestao-tributaria>>. Acesso em: 03/11/2018.

BARBOZA, Jovi. **Contabilidade e Planejamento Tributário** – 9ª. ed./Jovi Barboza - Maringá, PR: Editora Projus, 2017. Apostila. Bibliografia.

BRASIL<sub>1</sub> - **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 – CTN**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL<sub>2</sub> - **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

BRASIL<sub>3</sub> - **Lei Complementar Nº 123, de 14 De Dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº8. 212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

BRASIL<sub>4</sub> - **Lei Complementar Nº 155, de 27 de Outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nº9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

BRASIL<sub>5</sub> - **Decreto Nº 3.000, de 26 de Março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

BRASIL<sub>6</sub> - **Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

**BRASIL<sub>7</sub> - Lei Nº 12.814, de 16 de Maio de 2013.** Altera a Lei no 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei no 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nos 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nos 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009.

**BRASIL<sub>8</sub> - Instrução Normativa RFB Nº1700, de 14 de Março de 2017.** Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

**BRASIL<sub>9</sub> - Lei Nº 8.981, de 20 de Janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências.

**BRASIL<sub>10</sub> - Decreto Nº 7.212, de 15 de Junho de 2010.** Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

**BRASIL<sub>11</sub> - Lei Nº 10.451, de 10 de Maio de 2002.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

**BRASIL<sub>12</sub> - Lei Nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências.

**BRASIL<sub>13</sub> - Lei Nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

BRASIL<sup>14</sup> - **Lei Nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.

BRASIL<sup>15</sup> - **Lei Nº 8.212, de 24 de Julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

BRASIL<sup>16</sup> - **Lei Nº 8.036, de 11 de Maio de 1990.** Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências.

BRASIL<sup>17</sup> - **Lei Nº 11.727, de 23 de Junho de 2008.** Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

BRASIL<sup>18</sup> – **Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de Março de 2017.** Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

BRASIL<sup>19</sup> - **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).

BRASIL<sup>20</sup> - **Decreto nº 24.569, de 31/07/1997.** Consolida e regulamenta a Legislação do Imposto Sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências.

BRASIL<sup>21</sup> - **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de Dezembro de 1977.** Altera a legislação do imposto sobre a renda.

BRASIL<sup>22</sup> - **Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

BRASIL<sup>23</sup> - **Lei nº 12.973, de 13 de Maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências

BRASIL<sup>24</sup> - **DECRETO Nº 7.871, de 02 de Outubro de 2017.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná - RICMS/PR.

BARBOSA, M – **Controladoria para micro e pequena empresa.** CRC/CE – 2016  
Disponível em:

<[http://www.crcce.org.br/crcnovo/files/CursoCRC\\_Controladoria\\_MsMarcosBarbosa\\_v2\\_0161.pdf](http://www.crcce.org.br/crcnovo/files/CursoCRC_Controladoria_MsMarcosBarbosa_v2_0161.pdf)>.\_Acesso em 29.06.18 às 22h00.

BEUREN, Ilse M. **O papel da controladoria no processo de gestão.** In: SCHMIDT, Paulo (Org.) Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002. pp 15-38.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis.** 2006. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo 2006.

CATELLI, A (coordenador). **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica – GECON.** 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

CARNAÚBA, Paulo Henrique de Almeida. **O tributarista Polivalente.** DCI – Diário do Comércio, Indústria e Serviços, São Paulo, 18 mar. 2009.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Mapa estratégico da indústria 2018-2022 / Confederação Nacional da Indústria.** – Rev. e atual. – Brasília: CNI, 2018. 209 p.: il.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO CEARÁ. **Curso Pis e Cofins.** Disponível em <[http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/CRC\\_Curso\\_PIS\\_COFINS.pdf](http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/CRC_Curso_PIS_COFINS.pdf)>. Acesso em 07.11.2018, às 21h30.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO CEARÁ. **Curso: Legislação E Prática Do ICMS.** Disponível em <[http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/CURSOICMS\\_2016.pdf](http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/CURSOICMS_2016.pdf)>. Acesso em 11.11.2018 às 17h11.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária.** 12 ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

FIGUEIREDO, S., CAGGIANO, P. C. **Controladoria: Teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1997.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

MATTAR, F. **Pesquisa de marketing:** edição compacta. São Paulo: Atlas, 1996.

NAKAYAWA, M. **Introdução da Controladoria: conceitos, sistemas, implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. (org.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional.** São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, L. M. **Manual de contabilidade tributária:** textos e testes com as respostas [ET AL.]. – 11 ed. – São Paulo: Atlas, 2012. Outros autores: Renato Chieregato, José Hernandez Perez Junior, Marliete Bezerra Gomes.

OLIVEIRA, M.; **Controladoria: conceitos e aplicações.** 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

OLIVEIRA, M.; **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária.** 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica.** 3. Ed - São Paulo: Atlas, 2005.

PELEIAS, I. S. **Controladoria - Gestão eficaz utilizando padrões.** – São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, V., ALCANTARA, S. **Planejamento tributário e sua importância para a redução legal dos impostos nas organizações,** Revista Organizacional – UNINTER, VOL.3 N.2 | JUL/DEZ 2013 - Acesso 08/2017.

PORTAL DAS INDÚSTRIAS. Disponível em:  
<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/mapa-estrategico-da-industria/fatores-chave/tributacao/>>. Acesso em 27.10.2018 às 17h20.

PORTAL FIEP. **A sombra do imposto**. Disponível em:  
<http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/o-que-e-carga-tributaria-1-14466-115714.shtml>>. Acesso em 26.11.2017 às 16h00.

PORTAL CENOFISCO. Disponível em:  
<https://www.cenofisco.com.br/Documento/IR/IRPJ/Titulo/Lucro-Presumido-1%C2%AA-Parte/82de2f640269e3be49d4ec7a4fb460b8?&termo=lucro%20presumido&fraseExata=false>>. Acesso em 27.10.2018. às 12h00.

PORTAL CENOFISCO. Disponível em:  
<https://www.cenofisco.com.br/Documento/IR/IRPJ/Titulo/Calculo-e-Pagamento-do-IRPJMensalPorEstimativa/dcded149bf2b68d82922fcb50bafa295?&termo=base%20de%20calculo&fraseExata=true>>. Acesso em 27.10.2018. às 12h30.

PORTAL FGTS. **Fundo de Garantia do Tempo de Serviço**. Disponível em  
<http://www.fgts.gov.br/Pages/sou-trabalhador/o-que.aspx>>. Acesso em 07.11.2018 às 12h45.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RECEITA FEDERAL<sub>1</sub>. **Carga tributária**. Disponível em:  
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/folhetos-orientativos/carga-tributaria-digital-compressed.pdf/view>>. Última modificação 29/05/2017 11h03. Acesso em 26.11.2017 às 18h54.

RECEITA FEDERAL<sub>2</sub>. **Simples Nacional**.. Disponível em:  
<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em 06.06.18 às 19h30

RECEITA FEDERAL<sub>3</sub>. **IPI - Imposto sobre produtos industrializados**. Disponível em:  
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/ipi>>. Acesso em 02.11.2018 às 18h30.

RECEITA FEDERAL<sub>4</sub>. **Contribuições previdenciárias pessoas jurídicas**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/contribuicoes-previdenciarias-pj>>. Acesso em 07.11.2018 às 20h30.

RECEITA FEDERAL<sub>5</sub>. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/CSLL>>. Acesso em 08.11.2018 às 22h21.



RECEITA FEDERAL<sup>6</sup>. **IRPJ - Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas**. Fonte: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/IRPJ>>. Acesso em 08.11.2018 às 23h30.

SAMARA, B. S.; BARROS, J. C. **Pesquisa de marketing: conceitos e metodologia**. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 1997.

SAMPIERI, R. H. **Metodologia da pesquisa**. Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado, Pilar Baptista Lucio; tradução Fátima Conceição Murad, Melissa Kassner, Sheila Clara Dystyler Ladeira; revisão técnica e adaptação Ana Gracinda Queluz Garcia, Paulo Heraldo Costa Valle. – 3. Ed – São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SEBRAE. **Simples Nacional Mudanças para 2018**. Disponível em <[http://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/AM/Banner/arquivo\\_1512481714.pdf](http://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/AM/Banner/arquivo_1512481714.pdf)>. Acesso em 06.06.2018 às 19h00

SEBRAE - BA. **E-Books - Pagando muitos impostos. Conhecendo Planejamento Tributário**. Disponível em <<http://www.5docredito.com.br/wp-content/uploads/2018/08/ebook-sebrae-ba-pagando-muitos-impostos-conhecendo-planejamento-tributario.pdf>>. Acesso em 25.10.2018 às 17h30.

SCHMIDT, P., SANTOS, J. L.. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006. – (Coleção resumos de contabilidade; v. 17).

SCHMIDT, P. Controladoria: **Agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SIMPLES NACIONAL. **Lei Complementar versão consolidada CGSN**. Disponível em <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/>>. Acesso em 07.12.2018 às 21h00.

ZANLUCA, J. C., TEIXEIRA, P. H. **Manual do Imposto de Renda – Com ênfase no Planejamento Tributário**. 1. Ed. – Curitiba: Editora Portal Tributário.



## ANEXO I - PGDAS



Programa Gerador do Documento de Arrecadação  
do Simples Nacional - Declaratório

## Declaração Retificadora

Período de Apuração: 01/12/2017 a 31/12/2017

## 1. Identificação do Contribuinte

CNPJ Matriz:

Nome empresarial:

Data de abertura no CNPJ: 04/06/2013

Optante pelo Simples Nacional: Sim

Regime de Apuração: competência

Nº da Declaração:

## 1.1 CNPJ das filiais presentes nesta declaração:

Nenhuma

## 2. Apuração do Simples Nacional

## 2.1 Discriminativo de Receitas

Total de Receitas Brutas (R\$)	Mercado Interno	Mercado Externo	Total
Receita Bruta do PA (RPA) - Competência	6.711,00	0,00	6.711,00
Receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao PA (RBT12)	533.448,67	0,00	533.448,67
Receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao PA proporcionalizada (RBT12p)			
Receita bruta acumulada no ano-calendário corrente (RBA)	497.464,67	0,00	497.464,67
Receita bruta acumulada no ano-calendário anterior (RBAA)	691.084,40	0,00	691.084,40
Límite de receita bruta proporcionalizado	3.600.000,00	3.600.000,00	

## 2.2) Receitas Brutas Anteriores (R\$)

2.2.1) Mercado Interno							
01/2016	31.270,00	02/2016	62.772,00	03/2016	45.801,20	04/2016	44.771,20
05/2016	65.178,40	06/2016	46.865,60	07/2016	87.580,00	08/2016	109.330,00
09/2016	80.265,00	10/2016	24.916,00	11/2016	49.640,00	12/2016	42.695,00
01/2017	3.163,30	02/2017	32.591,60	03/2017	4.086,80	04/2017	62.688,70
05/2017	60.753,34	06/2017	27.970,40	07/2017	63.082,33	08/2017	83.552,50
09/2017	72.202,00	10/2017	61.450,90	11/2017	19.211,80		
2.2.2) Mercado Externo							
01/2016	0,00	02/2016	0,00	03/2016	0,00	04/2016	0,00
05/2016	0,00	06/2016	0,00	07/2016	0,00	08/2016	0,00
09/2016	0,00	10/2016	0,00	11/2016	0,00	12/2016	0,00
01/2017	0,00	02/2017	0,00	03/2017	0,00	04/2017	0,00
05/2017	0,00	06/2017	0,00	07/2017	0,00	08/2017	0,00
09/2017	0,00	10/2017	0,00	11/2017	0,00		

**2.3) Folha de Salários Anteriores (R\$)**

Nenhuma

**2.4) Fator "r"**

Fator "r" = Não se aplica

**2.5) Valores Fixos**

Não se aplica

**2.6) Resumo da Apuração**

Receita Bruta Auferida (regime competência)	Valor Devido do Principal
6.711,00	356,06

**2.7) Informações da Apuração por Estabelecimento**

CNPJ Estabelecimento:	
Município: CONTENDA	UF: PR
Sublimite Estadual: Não	Sublimite de Receita Anual (R\$): Não
Impedido de recolher ICMS/ISS no DAS: Não	

Revenda de mercadorias, exceto para o exterior, sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação (o substituto tributário do ICMS deve utilizar essa opção).

Receita Bruta Informada: R\$ 5.024,90

Valor devido por tributo (R\$)								
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/CPF	ICMS	IPI	ISS	Total
13,56	15,57	47,73	11,55	138,21	33,67	0,00	0,00	260,29
Parcela 1: 5.024,90								
Redução de ICMS: 5.024,90 - 71,24%								

Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação (o substituto tributário do ICMS deve utilizar essa opção).

Receita Bruta Informada: R\$ 1.686,10

Valor devido por tributo (R\$)								
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/CPF	ICMS	IPI	ISS	Total
4,55	5,22	16,01	3,87	46,39	11,30	8,43	0,00	95,77
Parcela 1: 1.686,10								
Redução de ICMS: 1.686,10 - 71,24%								

**Totais do Estabelecimento**

Valor Informado: 6.711,00

Total devido por tributo (R\$)								
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/CPF	ICMS	IPI	ISS	Total
18,11	20,79	63,74	15,42	184,60	44,97	8,43	0,00	356,06

**2.8) Total Geral da Empresa**

Valor devido por tributo (R\$)								
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	INSS/CPF	ICMS	IPI	ISS	Total
18,11	20,79	63,74	15,42	184,60	44,97	8,43	0,00	356,06

**3. Informações da Recepção da Declaração**

Data e horário da transmissão da Declaração: 16/01/2018 09:58:31

## ANEXO II - DRE

Contenda - PR		<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>		Página: 0039
CNPJ/CPF:		NIRE:		Número: 000005
INSC. ESTAD:		Período de Janeiro/2017 a Dezembro/2017		
Código Contábil	Descrição da Conta	Saldo do Exercício Dezembro de 2017	Saldo Ex. Anterior Dezembro de 2016	
<b>3</b>	<b>RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>	<b>13.943,93 D</b>	<b>138.597,29 C</b>	
<b>3.1</b>	<b>RECEITA BRUTA S/ VENDAS E SERVIÇOS</b>	<b>21.270,17 C</b>	<b>177.442,62 C</b>	
<b>3.1.01</b>	<b>RECEITA OPERACIONAL LIQUIDA</b>	<b>466.314,02 C</b>	<b>648.304,31 C</b>	
<b>3.1.01.005</b>	<b>REC. BRUTA OPERACIONAL</b>	<b>501.214,67 C</b>	<b>691.084,40 C</b>	
3.1.01.005.0001	528 VENDAS DA PRODUÇÃO	458.788,57 C	437.224,40 C	
3.1.01.005.0002	527 VENDAS DE MERCADORIAS	42.426,10 C	253.860,00 C	
<b>3.1.01.020</b>	<b>DEDUÇÕES S/ VENDAS</b>	<b>34.900,65 D</b>	<b>42.780,09 D</b>	
3.1.01.020.0004	524 (-) DEVOLUÇÕES DE VENDAS	3.750,00 D	0,00 D	
3.1.01.020.0005	553 (-) SIMPLES NACIONAL	31.150,65 D	42.780,09 D	
<b>3.1.02</b>	<b>CUSTO PRODUTOS VENDIDOS</b>	<b>445.043,85 D</b>	<b>470.861,69 D</b>	
<b>3.1.02.001</b>	<b>MATERIAIS CONSUMIDOS PRODUÇÃO</b>	<b>40.801,96 D</b>	<b>152.925,61 D</b>	
3.1.02.001.0001	531 COMPRA DE MATERIA PRIMA	40.801,96 D	79.687,98 D	
3.1.02.001.0002	532 COMPRA MERCADORIAS	0,00 D	160.142,71 D	
3.1.02.001.0007	537 ESTOQUE INICIAL	0,00 D	337.196,65 D	
3.1.02.001.0008	538 (-) ESTOQUE FINAL	0,00 D	364.101,73 C	
<b>3.1.02.005</b>	<b>MAO DE OBRA DIRETA</b>	<b>202.736,55 D</b>	<b>179.743,12 D</b>	
3.1.02.005.0001	539 SALARIOS	153.169,76 D	132.209,49 D	
3.1.02.005.0003	541 13º SALARIO	14.189,66 D	12.888,09 D	
3.1.02.005.0004	542 FERIAS	19.012,73 D	17.329,01 D	
3.1.02.005.0006	544 FGTS	16.364,40 D	15.044,62 D	
3.1.02.005.0008	1083 HORA-EXTRA	0,00 D	10,51 D	
3.1.02.005.0009	1094 PARTIC DE LUCROS E RESULTADOS	0,00 D	1.820,00 D	
3.1.02.005.0010	1096 AVISO PREVIO	0,00 D	441,40 D	
<b>3.1.02.010</b>	<b>GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO</b>	<b>201.505,34 D</b>	<b>58.192,96 D</b>	
3.1.02.010.0002	546 COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES	39.349,09 D	11.723,48 D	
3.1.02.010.0007	551 DEPRECIACOES	4.137,47 D	781,20 D	
3.1.02.010.0011	664 ENERGIA ELETRICA	81.158,52 D	63.676,28 D	
3.1.02.010.0013	1076 SERVIÇOS DE TERCEIROS	78.880,26 D	812,00 D	
3.1.02.010.0014	1095 BONIFICAÇÕES EFETUADAS	0,00 D	1.200,00 D	
<b>3.2</b>	<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>35.214,10 D</b>	<b>38.845,33 D</b>	
<b>3.2.01</b>	<b>DESPESAS COMERCIAIS E MERCANT.</b>	<b>6.720,65 D</b>	<b>37.435,32 D</b>	
<b>3.2.01.001</b>	<b>DESPESAS COMERCIAIS E MERCANT.</b>	<b>6.720,65 D</b>	<b>37.435,32 D</b>	
3.2.01.001.0016	458 MATERIAL DE USO E CONSUMO	6.720,65 D	12.259,03 D	
3.2.01.001.0020	462 SEGUROS	0,00 D	222,79 D	
3.2.01.001.0021	463 SERVICOS DE TERCEIROS	0,00 D	12.494,00 D	
3.2.01.001.0024	682 ALIMENTAÇÃO	0,00 D	12.459,50 D	
<b>3.2.02</b>	<b>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</b>	<b>28.495,20 D</b>	<b>11.961,91 D</b>	
<b>3.2.02.001</b>	<b>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</b>	<b>28.495,20 D</b>	<b>11.961,91 D</b>	
3.2.02.001.0002	465 PRO-LABORE	14.000,00 D	0,00 D	
3.2.02.001.0007	470 CORREIOS	0,00 D	50,50 D	
3.2.02.001.0008	471 IMPRESSOS E MAT. EXPEDIENTE	54,00 D	370,00 D	
3.2.02.001.0015	478 ASSESSORIA CONTABIL	13.081,20 D	11.514,40 D	
3.2.02.001.0023	906 MANUTENÇÃO	0,00 D	0,00 D	
3.2.02.001.0024	987 CARTORIO E TABELIONATO	0,00 D	27,01 D	
3.2.02.001.0027	1103 MEDICOS	492,00 D	0,00 D	
<b>3.2.03</b>	<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>	<b>1.042,58 D</b>	<b>2.124,34 D</b>	
<b>3.2.03.001</b>	<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>	<b>1.042,58 D</b>	<b>2.124,34 D</b>	
3.2.03.001.0003	487 JUROS PAGOS A FORNECEDORES	0,00 D	148,20 D	
3.2.03.001.0006	715 JUROS/MULTA S/ IMPOSTOS ATRASADOS	1.042,58 D	1.976,14 D	
<b>3.2.07</b>	<b>OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS</b>	<b>1.044,33 C</b>	<b>12.676,24 C</b>	
<b>3.2.07.001</b>	<b>OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS</b>	<b>1.044,33 C</b>	<b>12.676,24 C</b>	
3.2.07.001.0003	1078 RECEITA COM BONIFICAÇÃO	1.044,33 C	12.676,24 C	

Reconhecemos a autenticidade e exatidão do presente Demonstração do Resultado do Exercício encerrado em 31/12/2017.  
A Contabilidade foi elaborada de acordo com os documentos apresentados pelo sócio administrador.

Contenda - PR, 31 de Dezembro de 2017.